

خصائص وظيفية المراجعة الداخلية وأثرها على قرار اعتماد المراجع الخارجي على عمل المراجع  
الداخلي (دراسة ميدانية من وجهة نظر المراجعين الخارجيين في - ليبيا)

د. عبدالحكيم البشير الملهوف  
كلية المحاسبة.. الرجبان /جامعة الزنتان  
[hakimzintany@yahoo.com](mailto:hakimzintany@yahoo.com)

ملخص البحث:

استهدف البحث دراسة تأثير بعض الخصائص المتعلقة بوظيفة المراجعة الداخلية (الموضوعية، والكفاءة، وجودة العمل) على قرار اعتماد المراجع الخارجي على عمل المراجع الداخلي بالشركات العميلة محل المراجعة من وجهة نظر المراجعين الخارجيين العاملين في مكاتب المحاسبة والمراجعة القانونية الخاصة في البيئة الليبية. واعتمد البحث في إنجاز موضوعه على المنهج الوصفي التحليلي، وأستخدمت صحف الاستبيان أداة رئيسية في جمع البيانات الأولية اللازمة للدراسة الميدانية، ووزعت على عينة عشوائية تكونت من (70) مراجعاً خارجياً يعملون في مكاتب المحاسبة والمراجعة الخاصة في المنطقة الغربية من ليبيا، وبلغ عدد نسخ الاستبيان المستلمة والصالحة للاستخدام والتحليل (50) نسخة بنسبة (71.4 %) من إجمالي صحف الاستبيان الموزعة. وتوصل البحث من خلال تحليل البيانات المجمعة إحصائياً إلى مجموعة من النتائج، أشارت في مجملها إلى تأثير قرار اعتماد المراجع الخارجي على عمل المراجع الداخلي في البيئة الليبية بالعوامل كلها المتعلقة بخصائص وظيفية المراجعة الداخلية (الموضوعية، والكفاءة، وجودة العمل). الكلمات الرئيسية (الافتتاحية): المراجع الخارجي، المراجع الداخلي، الموضوعية، الكفاءة، جودة العمل.

**Abstract:**

The research aimed to study the impact of certain characteristics related to the internal audit function (objectivity, efficiency, and quality of work) on the external auditor's decision to rely on the internal auditor's work in client companies under audit, from the perspective of external auditors working in private accounting and auditing offices in the Libyan environment. The descriptive-analytical method was used to conduct this research, and questionnaires were used as the primary tool to collect the necessary primary data for the field study. The questionnaires were distributed to a random sample of 70 external auditors working in private accounting and auditing offices in the western

region of Libya. The number of valid and usable questionnaire responses received for analysis was 50, representing 71.4% of the total distributed questionnaires.

The research concluded through statistical analysis of the collected data that the external auditor's decision to rely on the internal auditor's work in the Libyan environment is affected by all factors related to the characteristics of the internal audit function (objectivity, efficiency, and quality of work). Additionally, no statistically significant differences were found between the responses of the study participants from the external auditors' group.

**Keywords:** External auditor, internal auditor, objectivity, efficiency, quality of work.

### 1-1: المقدمة:

تعرضت مهنة المراجعة بشقيها الخارجي والداخلي خلال العقود الماضية إلى كثير من الانتقادات، والشكوك حول نزاهتها ومصداقيتها، من قبل العديد من الأطراف المهمة، خاصة في ظل ما شهدته البيئة العالمية للمال والأعمال من انتشار للمشاكل والفضائح المالية ( Financial Scandals)، التي عصفت بالعديد من المشاريع الاقتصادية الكبرى، وما نتج عنها من فشل وانهايار لبعض المشاريع العالمية مثل: شركات ( Enron, World Com, and Sunbeam, Liman Brothers Bank) في الولايات المتحدة الأمريكية، وشركة (Independent Insurance) في بريطانيا، وشركة (HIH and One Tel) في أستراليا، وشركة (Petrobras) في البرازيل (Oberleitner, 2017, P 9؛ عمار، 2023، ص 130).

وقد أرجعت أغلب الأطراف المهمة بمجال المراجعة السبب في حدوث هذه المشاكل المالية إلى الفساد المالي والإداري الذي مارسه مجالس الإدارات بالتواطؤ مع مدراءها الماليين، من خلال التضليل والتلاعب في التقارير المالية، عن طرق تضخيم الأرباح وتقليل الخسائر، بالإضافة إلى عدم بذل شركات المراجعة العناية المهنية اللازمة أثناء إجراءات عمليات المراجعة، مما أدى إلى ارتفاع قيمتها وأسهمها في الأسواق المالية؛ نتيجة للمعلومات المضللة (عمار، 2023، ص 130).

وبناء على هذه الانتقادات والانتقادات، ازداد اهتمام المنظمات الرسمية والمهنية ذات العلاقة بمهنة المراجعة بضرورة تطوير وتحسين جودة أعمال المراجعة، وضمان تمتعها بدرجة عالية من الموضوعية والكفاءة من خلال إصدار العديد من النشرات والقواعد والمعايير، والإجراءات الكفيلة

بتوفير القناعة والثقة في المهنة لدى مختلف الأطراف المستفيدة. وقد كان موضوع التعاون والتنسيق بين المراجع الخارجي والمراجع الداخلي، وتوثيق وتقوية اعتماد كل طرف منهم على عمل الطرف الآخر، من بين الأمور التي تم التركيز عليها في هذا الخصوص. حيث تعتقد المنظمات المحاسبية المتعلقة بمجال المراجعة وجود مصلحة مشتركة لكليهما في الرفع من مستوى التنسيق والتعاون بين مهنة المراجعة الخارجية ووظيفة المراجعة الداخلية، لاسيما في ظل تشابه العديد من المسؤوليات والواجبات مثل: دقة وموثوقية وملاءمة التقارير المالية (الوشلي، 2017، ص 211)؛ لذلك نصت المعايير المهنية للمراجعة على ضرورة اعتماد المراجع الخارجي على عمل المراجع الداخلي أثناء قيامه بعملية المراجعة الخارجية، وتقييم البرامج المتعلقة بأنظمة الرقابة الداخلية للمنشآت محل المراجعة. فعلى سبيل المثال: أشار المعياران الأمريكيان أرقام (65، 128 SAS) إلى ضرورة قيام المراجع الخارجي قبل اتخاذ قراره بمدى اعتماده على عمل المراجع الداخلي من الأخذ بعين الاعتبار لثلاثة عناصر أساسية، يمكن من خلالها الحكم على جودة وظيفة المراجعة الداخلية، وهي: الموضوعية، والكفاءة، وجودة العمل.

كذلك تطلب المعيار الدولي للمراجعة الخارجية رقم (610 IAS) بعنوان "استخدام عمل المراجعين الداخليين" الصادر عن مجلس معايير المراجعة والتأكد الدولي The International Auditing and Assurance Standards Board، تطلب من المراجع الخارجي قبل اتخاذه قرار الاعتماد على عمل المراجع الداخلي ضرورة تقييم جودة وظيفة المراجعة الداخلية فيما يتعلق بثلاثة خصائص رئيسية هي: الموضوعية، والكفاءة، وجودة العمل (عمار، 2023، ص 138: 139).

لذلك تهتم هذه الدراسة بالتعرف على أثر خصائص الموضوعية، والكفاءة، وجودة العمل المتعلقة بوظيفة المراجعة الداخلية على قرار اعتماد المراجع الخارجي على عمل المراجع الداخلي من وجهة نظر المراجعين الخارجيين العاملين في مكاتب المحاسبة والمراجعة في البيئة الليبية؛ لأجل زيادة الثقة في مهنة المراجعة وتحسين جودتها، ودعم وتقوية العلاقة بين المراجعين الخارجيين والمراجعين الداخليين.

## 1. 2. طبيعة مشكلة البحث:

حضي موضوع العوامل المؤثرة على قرار اعتماد المراجع الخارجي على عمل المراجع الداخلي باهتمام الدارسين والباحثين في العديد من الدول، من خلال إجراء الأبحاث والدراسات النظرية

والميدانية بهذا الخصوص، ومن بين المواضيع التي كانت محط اهتمام الباحثين، موضوع تأثير الخصائص المتعلقة بوظيفة المراجعة الداخلية (الموضوعية، والكفاءة، وجودة العمل) على قرار اعتماد المراجع الخارجي على عمل المراجع الداخلي، نظراً لما لهذه الخصائص من أهمية بالغة في تحديد هذا القرار، خاصة في ظل الظروف والتغيرات الاقتصادية المعاصرة التي يشهدها العالم من نمو وتطور متزايد في أعداد، وأحجام الأنشطة الاقتصادية، وتعدّد عملياتها، وعدم قدرة شركات ومكاتب المراجعة على إجراء عمليات المراجعة التفصيلية، واعتمادهم على طريقة العينات العشوائية، التي تقوم بالأساس على افتراض موضوعية، وكفاءة، وجودة عمل وظيفة المراجعة الداخلية، الأمر الذي ترتب عنه العديد من المشاكل والصعوبات المالية لبعض المشاريع الاقتصادية نتيجة للغش، والتضليل، والأخطاء في التقارير المالية لتلك المشاريع، التي من المفترض أن تكون قد تمت مراجعة تقاريرها وقوائمها المالية من قبل شركات ومكاتب المراجعة الخارجية (Oberleitner, 2017; الوشلي, 2017; عمار, 2023).

وبناء على ما سبق يمكن صياغة مشكلة البحث في الإجابة عن التساؤل التالي:  
(ما مدى تأثير قرار المراجع الخارجي بالاعتماد على عمل المراجع الداخلي بخصائص وظيفة المراجعة الداخلية في المنشآت الليبية؟).

### 1- 3: أهداف البحث:

يهدف البحث إلى تحقيق التالي:

- 1- التعرف على ما احتواه الأدب المحاسبي من آراء وأفكار حول دراسة خصائص وظيفة المراجعة الداخلية، التي يعتقد بأن لها تأثيراً على قرار اعتماد المراجع الخارجي على عمل المراجع الداخلي أثناء قيامه بعملية المراجعة الخارجية على الحسابات.
- 2- الحصول على نتائج وأدلة عملية، حول تأثير خصائص وظيفة المراجعة الداخلية (الموضوعية، والكفاءة، وجودة العمل) على قرار اعتماد المراجع الخارجي على عمل المراجع الداخلي.
- 3- تقديم بعض التوصيات للإسهام في زيادة الثقة في مهنة المراجعة وتحسين جودتها، ودعم وتقوية العلاقة بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي.

### 1- 4: أهمية البحث:

تتبع أهمية البحث من النقاط التالية:

- 1- سيسهم البحث في التعرف على العوامل والعناصر التي يمكن أن تدعم وتقوي العلاقة بين المراجعين الخارجيين والمراجعين الداخليين.
- 2- يمكن أن تسهم النتائج المتحصل عليها من هذه الدراسة في الرفع من جودة تقارير المراجعة الخارجية على الحسابات، باعتبارها المصدر الأساس لثقة المستثمرين في البيانات والمعلومات التي تتضمنها القوائم والتقارير المالية للمشاريع الاقتصادية.
- 3- ستساعد نتائج البحث المراجعين الداخليين أنفسهم في التعرف على العوامل والمجالات التي يحتاجون إلى تطويرها في مجال عملهم، من خلال زيادة التأهيل والتدريب، واكتساب المهارات المختلفة التي تدعم إمكانية اعتماد المراجعين الخارجيين عليهم عند قيامهم بعملية المراجعة الخارجية.
- 4- ستمثل النتائج المتحصل عليها من هذه الدراسة مصدراً مهماً ومرجعاً للباحثين والمهتمين والساعين إلى تطوير مهنة المراجعة بشقيها الخارجي والداخلي على حد سواء.

#### 1- 5: فرضيات البحث:

في ضوء طبيعة مشكلة البحث وأهدافه تم صياغة الفرضية الرئيسية التالية:

الفرضية الرئيسية: لا تؤثر خصائص وظيفية المراجعة الداخلية على قرار اعتماد المراجع الخارجي على عمل المراجع الداخلي في القيام بعملية المراجعة الخارجية.

ويندرج تحت هذه الفرضية الرئيسية الفرضيات الفرعية التالية:

- الفرضية الأولى: لا تؤثر خاصية موضوعية وظيفية المراجعة الداخلية على قرار اعتماد المراجع الخارجي على عمل المراجع الداخلي في القيام بعملية المراجعة الخارجية.
- الفرضية الثانية: لا تؤثر خاصية كفاءة وظيفية المراجعة الداخلية على قرار اعتماد المراجع الخارجي على عمل المراجع الداخلي في القيام بعملية المراجعة الخارجية.
- الفرضية الثالثة: لا تؤثر خاصية جودة عمل وظيفية المراجعة الداخلية على قرار اعتماد المراجع الخارجي على عمل المراجع الداخلي في القيام بعملية المراجعة الخارجية.

#### 1- 6: منهجية البحث:

قُسمت المنهجية المتبعة لإعداد البحث إلى قسمين هما:

القسم النظري: اعتمد الباحث فيما يتعلق بهذا الجانب على المنهج الاستقرائي التحليلي، من خلال عرض وتحليل ما احتواه الأدب المحاسبي المتعلق بمجال المراجعة، من كتب ودوريات وأبحاث (مصادر ثانوية) متعلقة بموضوع البحث لأجل تكوين الأساس النظري.

القسم العملي: اعتمد البحث في هذا الجانب على المنهج الوصفي التحليلي، من خلال استخدام أسلوب المسح (Survey) لجمع البيانات والمعلومات اللازمة للدراسة الميدانية، بواسطة استخدام صحف الاستبيان (Questionnaires) أداة رئيسة لهذا الغرض (مصادر أولية)، كذلك استعان بالبحث ببعض الأساليب والطرق والاختبارات الإحصائية لوصف وتحليل البيانات، واختبار الفرضيات، من خلال استخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS).

### 1- 7: حدود البحث:

يتقيد البحث بالحدود التالية:

1. التعرف على مدى تأثير خصائص وظيفة المراجعة الداخلية (الموضوعية، والكفاءة، وجودة العمل) على قرار اعتماد المراجع الخارجي على عمل المراجع الداخلي في القيام بعملية المراجعة الخارجية.
2. التعرف على مدى تأثير خصائص وظيفة المراجعة الداخلية من وجهة نظر المراجعين الخارجيين العاملين في مكاتب المحاسبة والمراجعة الخاصة دون سواهم من فئات المراجعين الأخرى.
3. اقتصر البحث على التعرف على آراء المراجعين الخارجيين المتواجدين في المنطقة الغربية من ليبيا فقط حول موضوع البحث.

### 1- 8: الدراسات السابقة:

فيما يلي عرض لما أجراه بعض الباحثين والدارسين من بحوث حول تأثير خصائص المراجعة الداخلية على قرار اعتماد المراجع الخارجي على عمل المراجع الداخلي.

- دراسة الوشلي (2017). كان الهدف من هذه الدراسة هو التحقق من العوامل المؤثرة على قرار المراجع الخارجي بالاعتماد على عمل المراجع الداخلي في بيئة الأعمال اليمنية، من وجهة نظر عينة من المراجعين الخارجيين حول مجموعة من العوامل المتعلقة بخصائص وظيفة المراجعة الداخلية، سواء التي تضمنتها المعايير المهنية (الموضوعية، والكفاءة، وجودة العمل)، أو تلك المتعلقة بالعوامل التنظيمية والبيئية للمؤسسات محل المراجعة. وقد جمع الباحث البيانات اللازمة للدراسة من خلال إعداد صحيفة استبيان خاصة بهذا الغرض، وتوزيعها على عدد (34) مراجعاً خارجياً يعملون في مدينة صنعاء. وخلصت النتائج المتحصل عليها من التحليل الإحصائي إلى موافقة المشتركين في الدراسة على وجود علاقة قوية وإيجابية بين العوامل الثلاثة المنصوص عليها في المعايير المهنية والمتعلقة بوظيفة المراجعة الداخلية (الموضوعية، والكفاءة، وجودة العمل)، وقرار المراجع الخارجي

بالاعتماد على عمل المراجع الداخلي من ناحية أخرى.  
- دراسة سالم (2018). أجريت هذه الدراسة في الأردن لمعرفة آراء المراجعين الخارجيين حول العوامل المؤثرة على استخدامهم لعمل المراجعين الداخليين (الموضوعية، والكفاءة، وجودة العمل). ولأجل تحقيق أهداف الدراسة صمم الباحث استمارة استبيان ووزعها على عينة تكونت من (166) مرجعا خارجيا، وقد استخدمت الدراسة البرنامج الإحصائي (SPSS) لإجراء بعض الاختبارات اللازمة لتحليل البيانات المجمعة من صحف الاستبيان.

وقد أظهرت النتائج المتحصل عليها وجود أثر ذي دلالة إحصائية للعوامل الخاصة باستخدام المراجعين الخارجيين لعمل المراجع الداخلي، حيث بينت النتائج وجود أثر لكل من الخصائص الثلاثة لوظيفة المراجعة وهي: الموضوعية، والكفاءة، وجودة العمل على اعتماد المراجع الخارجي على عمل المراجع الداخلي.

- دراسة الشباح، والسريتي (2022). أجريت هذه الدراسة لغرض التعرف على العوامل المؤثرة في درجة اعتماد المراجعين الخارجيين على أعمال المراجعة الداخلية في البيئة الليبية. وقد أُتبع المنهج الوصفي التحليلي للقيام بهذه الدراسة، وتكونت عينة الدراسة من فيئتين هما: المراجعون بمكاتب المراجعين الخارجيين الخاصة، والمراجعون الخارجيون التابعون لديوان المحاسبة، في حين ضمت الفئة الثانية المراجعين الداخليين بالشركات العامة والخاصة الليبية في المنطقة الغربية، وقد بلغ عدد صحف الاستبيان المستلمة والصالحة للاستخدام (94) صحيفة استبيان. وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج، من أهمها: أن لمتغيرات (مستوى إعداد التقرير، والمراجعة القائمة على المخاطر، ونطاق عمل المراجعين الداخليين، ومتغير الاستقلالية) تأثيرا إيجابيا على درجة اعتماد المراجعين الخارجيين على أعمال المراجعين الداخليين، بينما لم تظهر النتائج وجود تأثير للمتغيرات (التأهيل المهني، ومتغير الخبرة، ومتغير جودة وثائق العمل، ومتغير الامتثال للمعايير، ومتغير حجم قسم المراجعة الداخلية، ومتغير التعليم) على درجة اعتماد المراجعين الخارجيين على أعمال المراجعين الداخليين.

- دراسة عمار (2023). كان الهدف من هذه الدراسة هو التعرف على وجهات نظر كل من المراجعين الخارجيين العاملين في مكاتب المراجعة الخاصة، والمراجعين بديوان المحاسبة، والمراجعين بمصرف ليبيا المركزي في مدينة سرت حول تأثير محددات جودة المراجعة الداخلية على درجة اعتماد

المراجع الخارجي على أعمال المراجعة الداخلية في البيئة اللببية. وقد اعتمد الباحث على المنهج الوصفي التحليلي للقيام بهذه الدراسة، واستخدم الاستبيان أداة رئيسة لجمع البيانات اللازمة من (39) مراجعاً من المراجعين المستهدفين بالدراسة. ومن خلال تحليل البيانات إحصائياً توصلت الدراسة إلى وجود تأثير إيجابي لخصائص وظيفة المراجعة الداخلية (الموضوعية، وجودة تنفيذ العمل) على درجة اعتماد المراجع الخارجي على أعمال المراجعة الداخلية من وجهة نظر المشاركين في الدراسة. نلاحظ من خلال استعراض الدراسات السابقة اهتماماً كبيراً بدراسة الخصائص المتعلقة بوظيفة المراجعة الداخلية وأثرها على قرار اعتماد المراجع الخارجي على عمل المراجع الداخلي، مع وجود بعض الاختلافات فيما يتعلق بموضوع مشكلة البحث، والفترات الزمنية، بالإضافة إلى اختلاف المناطق المكانية التي تمت بها تلك الدراسات. كذلك نلاحظ أن أغلب الدراسات السابقة قد قسمت تلك الخصائص إلى قسمين هما: خصائص متعلقة بوظيفة المراجعة الداخلية (الموضوعية، والكفاءة، وجودة العمل)، وخصائص متعلقة بالنواحي التنظيمية والبيئية للمؤسسات محل المراجعة. ونتيجة لاختلاف العديد من العوامل مثل: اختلاف المناهج البحثية المستخدمة، والاعتماد على وسائل مختلفة لجمع البيانات، واختلاف الظروف البيئية والاقتصادية والسياسية للدول التي أجريت بها تلك الدراسات، نلاحظ وجود تطابق للنتائج المتحصل عليها في بعض الأحيان، وتباين واختلاف في أحيان أخرى. ومن منطلق الإيمان بأهمية وتكامل الدراسات والأبحاث العلمية، تُعد هذه الدراسة امتداداً للدراسات السابقة من خلال إجرائها في البيئة اللببية، ومن خلال استقصاء وجهات نظر المراجعين الخارجيين العاملين بمكاتب المراجعة الخاصة في المنطقة الغربية من ليبيا باعتبارهم المعنيين بموضوع الدراسة.

## 2: الإطار النظري للبحث.

يعرض هذا الجزء بعضاً مما احتواه الأدب المحاسبي من آراء وأفكار حول خصائص وظيفة المراجعة الداخلية، وأثرها على قرار اعتماد المراجع الخارجي على عمل المراجع الداخلي، على النحو التالي:

2- 1: خصائص وظيفة المراجعة الداخلية:

تعتبر الخصائص المتعلقة بوظيفة المراجعة الداخلية (الموضوعية، والكفاءة، وجودة العمل) من بين أهم العوامل التي يُعتقد بأن لها تأثيراً على قرار اعتماد المراجع الخارجي على عمل المراجع الداخلي، لذلك سيتم التطرق إلى هذه الخصائص على النحو التالي:

### أولاً: موضوعية وظيفية المراجعة الداخلية:

يُعدّ مفهوم الموضوعية من بين المفاهيم التي تتضمن عدة عناصر مثل: النزاهة، والاستقلالية، والأمانة، وتجنب التعارض في المصالح، وهي عبارة عن حالة ذهنية غير متحيزة تُمكن المراجعين الداخليين من القيام بأداء المهام والمسؤوليات المُوكلة إليهم بطريقة تجعلهم مقتنعين ومتأكدين من نتائج أعمالهم، وبأنه لم يتم التأثير عليهم بأي شكل من الأشكال (عيد، 2017؛ سالم، 2018). ويوجد في الأدب المحاسبي الخاص بمجال المراجعة العديد من التعريفات لمفهوم الموضوعية، من أهمها التعريف الوارد في المعيار الدولي للمراجعة الخارجية رقم (IAS, 610)، حيث عُرفت الموضوعية في هذا المعيار "بأنها القدرة على أداء المهام دون السماح بأي تحيز نتيجة لتضارب المصالح أو أي تأثير لا مبرر له من أي طرف قد يؤدي إلى تجاوز الأحكام المهنية"، وقد أشار المعيار إلى ضرورة توافر مجموعة من المؤشرات التي يمكن من خلالها الحكم على تمتع وظيفية المراجعة الداخلية بالموضوعية مثل: المستوى الإداري الذي تحال إليه التقارير، والجهة التي تمتلك الإشراف والمتابعة لإدارة المراجعة الداخلية. ومدى قيام الموظفين التابعين لها بأداء بعض المهام الإدارية أو التشغيلية الأخرى (الوشلي، 2017، ص 215).

ومع أهمية وجوب توافر جميع المؤشرات الواردة في المعيار الدولي للمراجعة الخارجية رقم (IAS, 610) السابق الإشارة إليها للحكم على مدى تمتع وظيفية المراجعة الداخلية بخاصية الموضوعية، إلا أن هناك من يعتقد بأنّ مؤشر الجهة التي يتم إحالة التقارير إليها يعتبر من أهم المؤشرات الواجب التركيز عليها عند تقييم موضوعية وظيفية المراجعة الداخلية، حيث يعد توجيه تقارير المراجعة الداخلية للإدارة التنفيذية بالمؤسسة من وجهة نظر هؤلاء الباحثين دليلاً على ضعف موضوعية المراجعة الداخلية وعدم استقلاليتها، وعلى العكس تماماً، يعتقد هؤلاء الباحثون بأنّ إحالة التقارير إلى لجنة المراجعة بالمؤسسة دليل على موضوعية واستقلالية وظيفية المراجعة الداخلية، إذ يعد ذلك دليلاً على تمتع إدارة المراجعة الداخلية وموظفيها بالموضوعية والاستقلالية في القيام بالمهام والمسؤوليات المناطة بهم (James, 2003, PP. 315: 327).

### ثانياً: كفاءة وظيفة المراجعة الداخلية:

وفقاً للمعيار الدولي للمراجعة رقم (IAS, 610) فإن كفاءة وظيفة المراجعة الداخلية تشير إلى مدى توافر مجموعة من المهارات والمعارف لدى الموظفين التابعين لإدارة المراجعة الداخلية، وإلى مدى حفاظهم على هذه المعارف والمهارات، وتعزيزها بالشكل الذي يضمن أداء المهام بمهنية واحترافية عالية، وفقاً للمتطلبات والشروط التي تنص عليها المعايير المهنية المعمول بها بالخصوص (عيد، 2017، ص 1: 34)، وتوجد مجموعة من المؤشرات التي قد تؤثر على قرار اعتماد المراجع الخارجي على عمل المراجع الداخلي فيما يتعلق بالحكم على كفاءة المراجعة الداخلية، من أهمها: (سالم، 2018، ص 89).

- 1- مدى وجود سياسات وإجراءات ثابتة تنظم وتحكم عملية تعيين وتدريب وتوزيع المهام بين المراجعين الداخليين الذين يتم تعيينهم في إدارة المراجعة الداخلية.
  - 2- مدى تمكن المراجعين الداخليين من الحصول على التدريب والتطوير العلمي والعملية اللازم لاكتساب المعرفة، والخبرات المطلوبة لأداء أعمالهم بالكفاءة المطلوبة.
  - 3- مدى توفر الموارد المادية والبشرية اللازمة بجميع أنواعها لقيام إدارة المراجعة الداخلية بالمهام الموكلة إليها على أحسن وجه، والتي تتناسب إجمالاً مع حجم المؤسسة وطبيعة ونوع عملياتها.
  - 4- مدى انتماء المراجعين التابعين لإدارة المراجعة لإحدى المنظمات المهنية في مجال المراجعة.
  - 5- مدى امتلاك المراجعين الداخليين للمؤهلات والخبرات والمعارف الكافية لأداء المهام والمسؤوليات الموكلة إليهم، ذات العلاقة بمهنة المراجعة الداخلية، وفقاً للاشتراطات والمتطلبات التي تنص عليها المعايير الدولية للمراجعة الداخلية.
- وعادةً ما يتم تقييم كفاءة المراجعين التابعين لإدارة المراجعة الداخلية من خلال عدة مؤشرات، مثل: الخبرة العملية، ومهارات استخدام الحاسب الآلي وتكنولوجيا المعلومات الحديثة، والشهادات المهنية المتحصل عليها، وعدد ساعات التدريب، وطول فترة عمل المراجع بالمنشأة التي يعمل بها، واكتساب المهارات التنظيمية، والسلوكية للتعامل مع الآخرين بطريقة جيدة، والصفات الأخلاقية، كالأمانة، والصدق، والنزاهة (الوشلي، 2017، ص 216).

وترى اللجنة الدولية لمهنة المراجعة من خلال المعيار رقم (IAS, 610) أنه يمكن اعتبار خاصيتي الموضوعية والكفاءة المتعلقةين بوظيفة المراجعة الداخلية على أنهما يتلمان بعضهما بعضا حيث أوضح المعيار بأن كفاءة إدارة المراجعة الداخلية تتحسن بمستوى عالٍ جداً عندما يكون هناك اهتمام ودعم للوضع التنظيمي والسياسات والإجراءات المتعلقة بموضوعية المراجعين التابعين لإدارة المراجعة الداخلية في المؤسسة (سالم، 2018، ص. 90).

### ثالثاً: جودة عمل وظيفة المراجعة الداخلية:

يمكن الحكم على مدى جودة عمل وظيفة المراجعة الداخلية من خلال العديد من المؤشرات والشواهد والأدلة التي أشارت إليها الجهات ذات العلاقة بمهنة المراجعة بشقيها الخارجي والداخلي من خلال إصداراتها بالخصوص، فعلى سبيل المثال بين المعيار الدولي للمراجعة الخارجية رقم (IAS, 610) أهم المؤشرات التي يجب على المراجع الخارجي التأكد منها عند قيامه بعملية تقييم وظيفة المراجعة الخارجية، وقبل اتخاذه لقرار الاعتماد على عمل المراجع الداخلي من عدمه، وهو وجود منهج منظم ومنضبط في التخطيط، والتنفيذ، والإشراف، والفحص، والتوثيق لأنشطة وظيفة المراجعة الداخلية، وهذا ما يميزها عن أنشطة المراقبة الأخرى التي يمكن القيام بها في أي وقت داخل المؤسسة. كذلك توجد مجموعة أخرى من المؤشرات التي تساعد المراجع الخارجي أثناء تقييمه لجودة وظيفة المراجعة الداخلية مثل: مدى وجود وكفاية واستخدام إجراءات وتوجيهات موثقة تغطي مجالات المراجعة التي تقوم بها، من بينها على سبيل المثال: تقييم المخاطر، وبرامج العمل، والتوثيق وإعداد التقارير، ومدى ملاءمتها لحجم وظروف المؤسسة، ومدى وجود إجراءات لرقابة الجودة (الوشلي، 2017، ص 217). كذلك ألزم المعيار الأمريكي رقم (SAS 65) المراجع الخارجي عند قيامه بتقييم جودة عمل وظيفة المراجعة الداخلية التأكد من التالي: (الشباح، والسريتي، 2022، ص 9).

- 1- مدى ملاءمة مجال ونطاق عمل المراجعة الداخلية لتحقيق أهدافها.
- 2- مدى كفاية برامج المراجعة الداخلية.
- 3- مدى كفاية أوراق العمل في توثيق المهام المنجزة وما تتضمنه من أدلة الإشراف والمتابعة المجمع.
- 4- مدى ملاءمة النتائج التي تم التوصل إليها من الأدلة التي تم جمعها في ظل الظروف المحيطة.
- 5- مدى مطابقة تقارير المراجعة الداخلية مع النتائج التي تم التوصل إليها من خلال المهام المنجزة.

### 3: الدراسة الميدانية وتحليل البيانات:

عرضت في هذا الجزء المراحل، والخطوات التي تم اتباعها لإجراء الدراسة الميدانية، وتحليل البيانات، واختبار الفروض، وذلك على النحو التالي:

#### 3- 1: تحديد مجتمع وعينة البحث:

تكوّن مجتمع الدراسة من المراجعين الخارجيين العاملين بمكاتب المحاسبة والمراجعة الخاصة بمدينة طرابلس، باعتبارها من المدن التي تحتوي على أكبر عدد من المراجعين الخارجيين المزاويلين لمهنة المراجعة الخارجية، وقد استخدمت طريقة ما يعرف بكرة الثلج (Snowball Sampling)؛ لاختيار مفردات العينة من المراجعين الذين تم التواصل معهم مباشرة، من خلال الزيارات الميدانية لمقار عملهم، وقد بلغ عدد صحف الاستبيان الموزعة على أفراد العينة (70) صحيفة استبيان، واستعيد عدد (50) صحيفة صالحة للتحليل الإحصائي، وبذلك بلغت نسبة إجمالي الردود الصالحة 71.4 %.

#### 3- 2: وسيلة جمع البيانات:

بناءً على المنهج المتبع، وطبيعة البيانات المطلوبة، وعلى الإمكانيات المتاحة، والظروف المحيطة، تم اختيار وسيلة صحف الاستبيان (Questionnaires) أداة رئيسة للحصول على البيانات المتعلقة بموضوع البحث، وقد تكونت صحيفة الاستبيان من جزئين رئيسيين على النحو التالي:

الجزء الأول: احتوى على بعض الفقرات الخاصة لجمع البيانات الديموغرافية المتعلقة بالمشاركين في الدراسة كالمؤهل العلمي، والتخصص، ومدة الخبرة.

الجزء الثاني: اشتمل على ثلاثة محاور رئيسة لعرض مجموعة من العبارات التي تهدف في مجملها إلى التعرف على آراء المشاركين في الدراسة، حول مدى تأثير قرار المراجع الخارجي بالاعتماد على عمل المراجع الداخلي بخصائص وظيفية المراجعة الداخلية وفقاً للسياق التالي:

- المحور الأول: احتوى على عدد (7) عبارات تهدف إلى معرفة تأثير خاصية الموضوعية.
- المحور الثاني: تضمن عدد (7) عبارات تهدف إلى معرفة تأثير خاصية الكفاءة.
- المحور الثالث: ضم عدد (7) عبارات تهدف إلى معرفة تأثير خاصية جودة العمل.

ولأجل تحديد وقياس درجة موافقة المشاركين على كل عبارة من العبارات التي اشتمل عليها الجزء الثاني من صحيفة الاستبيان، أتبعنا جميع العبارات بمقياس ليكرت الخماسي ( Five - point Likert scale) كما هو موضح في الجدول رقم (1).

جدول رقم (1) مقياس ليكرت الخماسي (five-point Likert scale)

موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق بشدة
5	4	3	1

ولضمان اختبار موضوعية وصدق محتوى صحيفة الاستبيان (Content Validity)، والتأكد من أن الأسئلة تغطي موضوع الدراسة بشكل شامل، ولا تحتوي على أي نوع من الغموض أو التحيز، تم عرض نسخ من صحيفة الاستبيان على مجموعة من الأساتذة والباحثين المتخصصين في مجال المحاسبة والمراجعة؛ لإبداء الرأي بالخصوص، واعتد البحث بجميع الملاحظات والنصائح التي قدموها بالخصوص عند صياغة النسخة النهائية لصحف الاستبيان، وقبل توزيعها على المشاركين في الدراسة.

3-3: الطرق والأساليب الإحصائية:

تعد الطرق الإحصائية أداة أساسية في تحليل البيانات واستخلاص النتائج العلمية الدقيقة في البحوث، فهي تتيح للباحث تنظيم البيانات ومعالجتها بطريقة منهجية، الأمر الذي يسهم في فهم الظواهر المدروسة، واتخاذ القرارات المستنيرة بناءً على الأدلة. واستعين في هذا البحث ببرنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS)؛ لتحليل البيانات المتحصل عليها من المشاركين في الدراسة، من خلال استخدام مجموعة من الأساليب والطرق والاختبارات الإحصائية المناسبة لطبيعة البيانات وأهداف الدراسة؛ لضمان الحصول على تحليل شامل ودقيق يعزز من موثوقية النتائج، ويتيح تقديم توصيات مبنية على أسس علمية واضحة، وذلك على النحو التالي:

- اختبار ثبات الاستبيان: لأجل التعرف على جودة الاتساق الداخلي لمكونات صحيفة الاستبيان استخدم معامل (Cronbach's Alpha Coefficient) المتعلق بقياس مدى ثبات وسيلة جمع البيانات (الاستبيان)، ويوضح الجدول رقم (2) النتائج المتحصل عليها من خلال استخدام هذا المعامل.

جدول رقم (2) نتيجة اختبار معامل (Cronbach's Alpha Coefficient)

أجمالي عدد العبارات	نتيجة الاختبار
21	0.78

ويتفق هذا المستوى مع ما سبق وأن أشار إليه كل من (Sekaran, 2003; Pallant, 2007) حين قالوا: إن القيم المثالية لهذا الاختبار يجب ألا تقل عن (0.70).

- اختبار التوزيع الطبيعي: استخدم اختبار (Kologorov-Smirnov). لفحص ما إذا كانت البيانات التي تحتوي عليها صحف الاستبيان تتبع التوزيع الطبيعي (Normal Distribution) أم لا، وقد أظهرت النتائج المتحصل عليها من هذا الاختبار أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي عند مستوى دلالة إحصائية (5%). حيث كانت القيمة المعنوية التي أظهرها الاختبار (Sig.) لجميع فقرات صحف الاستبيان هي: 0.234 وهي أكبر من مستوى المعنوية (5%)، مما يدل على أن توزيع البيانات يتبع التوزيع الطبيعي.

ثالثاً: التكرارات والنسب المئوية. للتعرف على الصفات الشخصية للمشاركين في الدراسة، ولتحديد درجة استجاباتهم تجاه العبارات المكونة للقسم الثاني من الاستبيان، استخدمت التكرارات والنسب المئوية.

- المتوسط الحسابي (Mean): استخدمت المتوسطات الحسابية لأجل معرفة درجة شدة أو ضعف موافقة آراء المشاركين في الدراسة حول كل عبارة من العبارات المكونة للجزء الثاني من الاستبيان، بالإضافة إلى معرفة الأهمية النسبية لدرجة تأثير كل عبارة من العبارات وترتيبها حسب أعلى وأدنى متوسط حسابي.

- اختبار T للعينة الواحدة (One Samples T-test): لاختبار فرضيات الدراسة استخدم اختبار T لعينة واحدة (One Samples T-test)، ويعد هذا الاختبار من أكثر الاختبارات استخداماً في مجال العلوم الإنسانية؛ ولتوافر جميع الشروط المطلوبة لتطبيقه مثل: عدد أفراد العينة، والتوزيع الطبيعي للبيانات، وأن تكون البيانات كمية (متصلة)، واستقلالية الملاحظات .... استخدم في هذه الدراسة.

### 3-4: تحليل البيانات واختبار الفرضيات:

يشتمل هذا الجزء على عملية تحليل البيانات التي تم الحصول عليها من خلال صحف الاستبيان؛ لأجل التعرف على الخصائص الديموغرافية للمشاركين في الدراسة، وإجراء الاختبارات اللازمة للتأكد من الفروض التي يدور حولها البحث، وذلك على النحو التالي:

### 3-2-1: التحليل الوصفي للبيانات المتعلقة بالجزء الأول من الاستبيان:

حُصصَ الجزء الأول من الاستبيان لجمع بعض البيانات الديموغرافية عن المشاركين، مثل: المؤهل العلمي، ومجال التخصص، والخبرة العملية؛ لأجل تحديد بعض الخصائص النوعية لهم، كما هو مبين في الجداول رقم (3). حيث نلاحظ من خلال الجدول أن نسبة (84%) من إجمالي

المشاركين يحملون مؤهل الشهادة الجامعية، ونسبة المتخصصين في مجال المحاسبة قد بلغت (92%)، كذلك نلاحظ أن (12%) منهم متحصلون على شهادة الإجازة العالية (الماجستير).

الجدول رقم (3) الخصائص النوعية للمشاركين في الدراسة

نوع المؤهل العلمي	العدد	النسبة %
الدكتوراه	2	4 %
الماجستير	6	12 %
البكالوريوس	42	84 %
أخرى	0	0
المجموع	50	100 %
مجال التخصص العلمي	العدد	النسبة %
المحاسبة	46	92 %
التمويل والمصارف	4	8 %
الإدارة	0	0
الاقتصاد	0	0
المجموع	50	100 %
مدة الخبرة العملية	العدد	النسبة %
أقل من (5) سنوات	4	8 %
من (5) إلى (9) سنوات	10	20 %
من (10) إلى (14) سنة	16	32 %
أكثر من (15) سنة	20	40 %
المجموع	50	100 %

أما فيما يتعلق بخاصية الخبرة العملية، فنلاحظ أن نسبة المشاركين الذين يتمتعون بخبرة عملية في مجال عملهم تفوق عشر السنوات قد بلغت (72%). ويتبين من النتائج السابقة أن أغلب المراجعين المشاركين في الدراسة لديهم خصائص جيدة تمكنهم من فهم موضوع الدراسة والمشاركة فيها بفاعلية، أما فيما يتعلق بخاصية الخبرة العملية، فنلاحظ أن نسبة المشاركين الذين يتمتعون بخبرة عملية في مجال عملهم تفوق عشر السنوات قد بلغت (72%). ويتبين من النتائج السابقة أن أغلب المراجعين المشاركين في الدراسة لديهم خصائص جيدة تمكنهم من فهم موضوع الدراسة والمشاركة فيها بفاعلية.

### 3.4.2: تحليل البيانات المتعلقة بالجزء الثاني من الاستبيان:

يعرض هذا الجزء نتائج تحليل بيانات القسم الثاني من صحيفة الاستبيان المتعلقة بمعرفة آراء المشاركين حول مدى تأثير قرار المراجع الخارجي بالاعتماد على عمل المراجع الداخلي بخصائص وظيفة المراجعة الداخلية (الموضوعية، والكفاءة، وجودة العمل) وفقاً للسياق التالي:

### 3. 4. 2. 1: التحليل الوصفي للبيانات:

تمت دراسة التأثير المحتمل لكل خاصية من خصائص وظيفة المراجعة الداخلية الثلاث على حدة، من خلال مجموعة من العبارات المتعلقة بكل خاصية، وأُتبعَت هذه العبارات بمقياس ليكرت الخماسي (Five-point Likert scale) لتحديد قوة درجة الموافقة أو الرفض لإجابات المشاركين في الدراسة من خلال اختيار أحد المستويات التي يتكون منها المقياس. واحتسبت التكرارات، والنسب المئوية، والمتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية<sup>(1)</sup> لإجابات المشاركين لكل عبارة، بحيث تُعد الإجابات على العبارة إيجابية إذا كان المتوسط الحسابي المرجح لإجمالي الإجابات حولها أكبر من (3)، بمعنى أن أفراد العينة موافقون على محتواها. وفي المقابل تكون الإجابات سلبية إذا كان المتوسط الحسابي المرجح للفقرة أصغر من (3)، بمعنى أن أفراد العينة غير موافقين على محتواها، وذلك على النحو التالي:

#### أولاً: التحليل الوصفي لآراء المشاركين حول تأثير خاصية موضوعية وظيفية المراجعة الداخلية:

يوضح الجدول رقم (4) آراء المشاركين في الدراسة حول العبارات المتعلقة بخاصية موضوعية وظيفية المراجعة الداخلية. حيث نلاحظ من خلال الجدول موافقة إجمالي المشاركين على وجود تأثير لخاصية الموضوعية على قرار اعتماد المراجع الخارجي على عمل المراجع الداخلي، فقد بلغ المتوسط الحسابي الإجمالي لإجابات المشاركين لجميع الفقرات (4.186)، وهو أكبر من قيمة المتوسط الحسابي المحايد (3). كذلك نلاحظ أن الفقرة رقم (1) التي تنص على أن إحالة تقارير المراجعة الداخلية لمجلس الإدارة، أو للجنة المراجعة، يدعم إمكانية اعتماد المراجع الخارجي على عمل المراجع الداخلي، قد احتلت الترتيب الأول من حيث درجة التأثير على قرار الاعتماد، في حين نلاحظ أن الفقرة رقم (2) التي تشير إلى أن عدم تدخل الإدارة التنفيذية في عمل وظيفة المراجعة الداخلية يدعم إمكانية اعتماد المراجع الخارجي على عمل المراجع الداخلي، قد احتلت الترتيب الثاني. وقد جاءت الفقرة رقم (6) التي تفيد بأن التواصل المهني المنتظم بين مدير المراجعة الداخلية، والمراجع الخارجي، يدعم إمكانية اعتماد المراجع الخارجي على عمل المراجع الداخلي في مؤخرة الترتيب.

جدول رقم (4) يبين آراء المشاركين في الدراسة حول تأثير خاصية موضوعية وظيفة المراجعة الداخلية على قرار اعتماد المراجع الخارجي على عمل المراجع الداخلي

ر. م	العبارة	موافق بشدة		محايد		غير موافق بشدة		المجملي الحسابي	المتوسط الحسابي	Sig	الترتيب
		العدد	%	العدد	%	العدد	%				
1	إحالة تقارير المراجعة الداخلية لمجلس الإدارة أو للجنة المراجعة يدعم اعتماد المراجع الخارجي على عمل المراجع الداخلي.	45	90	5	10	0	0	4.60	0.670	0.000	1
2	عدم تدخل الإدارة التنفيذية في عمل وظيفة المراجعة الداخلية يدعم اعتماد المراجع الخارجي على عمل المراجع الداخلي.	46	92	4	8	0	0	4.48	0.646	0.000	2
3	عدم إشراك موظفي المراجعة الداخلية في مهام إدارية أو تشغيلية تتعارض مع عملهم يدعم اعتماد المراجع الخارجي على عمل المراجع الداخلي.	40	80	10	20	0	0	4.30	0.789	0.000	4
4	قدرة مدير المراجعة الداخلية على التواصل مع جميع المستويات الإدارية بدون قيود يدعم اعتماد المراجع الخارجي على عمل المراجع الداخلي.	32	64	12	24	6	12	3.86	1.088	0.000	6
5	عدم وجود قيود على نطاق عمل المراجعة الداخلية من قبل مجلس الإدارة يدعم اعتماد المراجع الخارجي على عمل المراجع الداخلي.	35	70	12	24	3	6	4.00	0.926	0.000	5
6	التواصل المهني المنتظم بين مدير المراجعة الداخلية والمراجع الخارجي يدعم اعتماد المراجع الخارجي على عمل المراجع الداخلي.	30	60	8	16	12	24	3.72	1.196	0.000	7
7	تعيين مدير المراجعة الداخلية والمراجعين الداخليين ومكافاتهم والاستغناء عنهم من سلطة لجنة المراجعة أو مجلس الإدارة يدعم اعتماد المراجع الخارجي على عمل المراجع الداخلي.	44	88	6	12	0	0	4.34	0.688	0.000	3
المتوسط الحسابي لإجمالي إجابات المشاركين في الدراسة حول الفرضية الأولى = 4.186											

ثانياً: التحليل الوصفي لآراء المشاركين حول تأثير خاصية كفاءة وظيفة المراجعة الداخلية:

يوضح الجدول رقم (5) آراء المشاركين في الدراسة حول العبارات المتعلقة بكفاءة وظيفة المراجعة الداخلية، حيث نلاحظ من خلال الجدول موافقة إجمالي المشاركين في الدراسة على وجود تأثير لخاصية الكفاءة على قرار اعتماد المراجع الخارجي على عمل المراجع الداخلي، فقد بلغ المتوسط الحسابي الإجمالي لإجابات المشاركين عن جميع الفقرات المتعلقة بالمحور الثاني (3.929)، وهو أكبر من قيمة المتوسط الحسابي المحايد (3). كذلك نلاحظ أن الفقرة رقم (1) التي تنص على أن مستوى تأهيل وتدريب وخبرة مدير المراجعة الداخلية يدعم إمكانية اعتماد المراجع الخارجي على عمل المراجع الداخلي، قد احتلت الترتيب الأول من حيث درجة التأثير، في حين جاءت الفقرة رقم (7) في الترتيب

الثاني، والتي تشير إلى أن مقدار الموارد المخصصة للمراجعة الداخلية مقارنة بحجم المنشأة، وطبيعة عملياتها يدعم إمكانية اعتماد المراجع الخارجي على عمل المراجع الداخلي. كذلك نلاحظ أن الفقرة رقم (3) التي تنص على أن الشهادات المهنية لموظفي المراجعة الداخلية مثل: (شهادة المراجع الداخلي CIA) يدعم إمكانية اعتماد المراجع الخارجي على عمل المراجع الداخلي قد جاءت في الآخر.

جدول رقم (5) يبين آراء المشاركين في الدراسة حول تأثير خاصية كفاءة وظيفة المراجعة الداخلية على قرار اعتماد المراجع الخارجي على عمل المراجع الداخلي

ر. م	العبارة	موافق بشدة		محايد		غير موافق بشدة		الانحراف المعياري	Sig.	الترتيب
		العدد	%	العدد	%	العدد	%			
1	مستوى تأهيل وتدريب وخبرة مدير المراجعة الداخلية يدعم اعتماد المراجع الخارجي على عمل المراجع الداخلي.	47	94	3	6	0	0	0.614	0.000	1
2	المؤهلات الأكاديمية لموظفي المراجعة الداخلية يدعم اعتماد المراجع الخارجي على عمل المراجع الداخلي.	32	64	10	20	8	16	1.041	0.000	6
3	الشهادات المهنية لموظفي المراجعة الداخلية مثل: (شهادة المراجع الداخلي CI) يدعم اعتماد المراجع الخارجي على عمل المراجع الداخلي.	26	52	12	24	12	24	1.129	0.000	7
4	الخبرات المهنية للمراجعين الداخليين والمعرفة بعمليات وإجراءات الشركة والصناعة يدعم اعتماد المراجع الخارجي على عمل المراجع الداخلي.	32	64	12	24	6	12	1.088	0.000	4
5	الفرص التدريبية المهنية التي يتحصل عليها المراجعين الداخليين يدعم اعتماد المراجع الخارجي على عمل المراجع الداخلي.	35	70	12	24	3	6	0.926	0.000	3
6	خبرة وتدريب وعدد المراجعين الداخليين مقارنة بحجم الشركة وطبيعة نشاطها يدعم اعتماد المراجع الخارجي على عمل المراجع الداخلي.	30	60	15	30	5	10	1.004	0.000	5
7	مقدار الموارد المخصصة للمراجعة الداخلية مقارنة بحجم المنشأة وطبيعة عملياتها يدعم اعتماد المراجع الخارجي على عمل المراجع الداخلي.	37	74	10	20	3	6	0.892	0.000	2

المتوسط الحسابي لإجمالي إجابات المشاركين في الدراسة حول الفرضية الأولى = 3.929

ثالثاً: التحليل الوصفي لآراء المشاركين حول تأثير خاصية جودة عمل وظيفة المراجعة الداخلية:

يوضح الجدول رقم (6) آراء المشاركين في الدراسة حول العبارات المتعلقة بخدمة جودة عمل وظيفة المراجعة الداخلية، حيث نلاحظ من خلال الجدول موافقة إجمالي المشاركين في الدراسة على وجود تأثير لخاصية جودة العمل على قرار اعتماد المراجع الخارجي على عمل المراجع الداخلي، فقد

بلغ المتوسط الحسابي الإجمالي لإجابات المشاركين عن جميع الفقرات المتعلقة بالمحور الثالث (4.20)، وهو أكبر من قيمة المتوسط الحسابي المحايد (3)، كذلك نلاحظ أن الفقرة رقم (2) التي تفيد بأن وجود إشراف ومراقبة كافيين على عمل موظفي المراجعة الداخلية من مدير المراجعة يدعم إمكانية اعتماد المراجع الخارجي على عمل المراجع الداخلي قد أتت في مقدمة الترتيب من حيث درجة التأثير، في حين نلاحظ أن الفقرة رقم (1) التي تشير إلى أن وجود سياسات ولوائح وأدلة وإرشادات موثقة وشاملة ومستخدمة بالفعل وتضمن جودة الأداء يدعم إمكانية اعتماد المراجع الخارجي على عمل المراجع الداخلي قد جاءت في الترتيب الثاني، كذلك نلاحظ من خلال الجدول أن الفقرة رقم (5) التي تفيد بأن جودة تقارير المراجعة الداخلية يدعم إمكانية اعتماد المراجع الخارجي على عمل المراجع الداخلي قد جاءت في نهاية الترتيب.

جدول رقم (6) يبين آراء المشاركين في الدراسة حول تأثير خاصية جودة عمل وظيفة المراجعة الداخلية على

قرار اعتماد المراجع الخارجي على عمل المراجع الداخلي

الترتيب	Sig.	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	غير موافق بشدة		محايد		موافق بشدة		العبرة	ر. م
				العدد	%	العدد	العدد	%	العدد		
2	0.000	0.670	4.40	0	0	10	5	90	45	وجود سياسات ولوائح وأدلة وإرشادات موثقة وشاملة ومستخدمة بالفعل، وتضمن جودة الأداء يدعم اعتماد المراجع الخارجي على عمل المراجع الداخلي.	1
1	0.000	0.485	4.64	0	0	0	0	100	50	وجود إشراف ومراقبة على عمل موظفي المراجعة الداخلية من مدير المراجعة يدعم اعتماد المراجع الخارجي على عمل المراجع الداخلي.	2
4	0.000	0.904	4.18	6	3	16	8	78	39	وجود برامج وخطط المراجعة الداخلية مكتوبة ومعدة وفقا للمعايير المهنية يدعم اعتماد المراجع الخارجي على عمل المراجع الداخلي.	3
6	0.000	0.926	4.00	6	3	24	12	70	35	وجود برامج وخطط المراجعة الداخلية تغطي كل أنواع عمليات المراجعة الداخلية يدعم اعتماد المراجع الخارجي على عمل المراجع الداخلي.	4
7	0.000	1.089	3.86	2	1	24	12	64	32	جودة تقارير المراجعة الداخلية يدعم اعتماد المراجع الخارجي على عمل المراجع الداخلي.	5
3	0.000	0.904	4.20	6	3	14	7	80	40	وجود أوراق عمل معدة وشاملة للعمل المنجز والنتائج المستخلصة بشكل مرضي يدعم اعتماد المراجع الخارجي على عمل المراجع الداخلي.	6
5	0.000	0.783	4.14	2	1	18	9	80	40	اتخاذ الإدارة العليا لإجراءات تصحيحية بناء على توصيات المراجعة الداخلية يدعم اعتماد المراجع الخارجي على عمل المراجع الداخلي.	7

المتوسط الحسابي لإجمالي إجابات المشاركين في الدراسة حول الفرضية الأولى = 4.20

### 3. 5. اختبار فرضيات البحث:

استخدم اختبار T للعينة الواحدة (One Sample T-Test)؛ لاختبار فرضيات الدراسة الثلاث من خلال معرفة معنوية (دلالة) آراء المشاركين في الدراسة، بحيث يتم قبول الفرضية عندما تكون قيمة الدلالة الإحصائية للفقرة أكبر من مستوى المعنوية ( $P - \text{value} < 0.05$ )، وبالعكس يتم رفض الفرضية عندما تكون قيمة الدلالة الإحصائية للفقرة أصغر من مستوى المعنوية ( $P < 0.05$ ) - value وذلك على النحو التالي:

#### أولاً: اختبار الفرضية الأولى:

لأجل اختبار هذه الفرضية فقد صيغت إحصائياً على النحو التالي:

$H_0$ : لا تؤثر موضوعية وظيفية المراجعة الداخلية على قرار المراجع الخارجي بالاعتماد على عمل المراجع الداخلي.

$H_1$ : تؤثر موضوعية وظيفية المراجعة الداخلية على قرار المراجع الخارجي بالاعتماد على عمل المراجع الداخلي.

يوضح الجدول السابق رقم (4) نتيجة اختبار (One Sample T-Test) لجميع العبارات المتعلقة بخاصية موضوعية وظيفية المراجعة الداخلية وجود اختلافات ذات دلالة إحصائية (statistical significant differences)، حيث كانت كل مستويات الدلالة تساوي (0.000) وهي أقل من ( $P - \text{value} < 0.05$ ). وبناء عليه تم رفض الفرضية الصفرية ( $H_0$ ) وقبول الفرضية البديلة ( $H_1$ ) التي تفيد بتأثير موضوعية وظيفية المراجعة الداخلية على قرار اعتماد المراجع الخارجي على عمل المراجع الداخلي.

#### ثانياً: اختبار الفرضية الثانية:

لأجل اختبار هذه الفرضية تم صياغتها إحصائياً على النحو التالي:

$H_0$ : لا تؤثر كفاءة وظيفية المراجعة الداخلية على قرار المراجع الخارجي بالاعتماد على عمل المراجع الداخلي.

$H_1$ : تؤثر كفاءة وظيفية المراجعة الداخلية على قرار المراجع الخارجي بالاعتماد على عمل المراجع الداخلي.

تبين من خلال النتائج المتحصل عليها من اختبار (One Sample T-Test) المرتبطة بجميع العبارات المتعلقة بكفاءة وظيفية المراجعة الداخلية، كما هو موضح في الجدول السابق رقم (5)،

وجود اختلافات ذات دلالة إحصائية (statistical significant differences)، حيث كانت كل مستويات الدلالة تساوي (0.000) وهي أقل من ( $P\text{-value} < 0.05$ ). وبناء عليه تم رفض الفرضية الصفرية ( $H_0$ ) وقبول الفرضية البديلة ( $H_1$ ) التي تقيد بتأثير كفاءة وظيفة المراجعة الداخلية على قرار اعتماد المراجع الخارجي على عمل المراجع الداخلي

#### ثالثاً: اختبار الفرضية الثالثة:

لأجل اختبار هذه الفرضية فقد صيغت إحصائياً على النحو التالي:

$H_0$ : لا تؤثر جودة عمل وظيفة المراجعة الداخلية على قرار المراجع الخارجي بالاعتماد على عمل المراجع الداخلي.

$H_1$ : تؤثر جودة عمل وظيفة المراجعة الداخلية على قرار المراجع الخارجي بالاعتماد على عمل المراجع الداخلي.

أظهرت نتائج اختبار (One Sample T-Test) لكافة العبارات الخاصة بجودة عمل المراجعة الداخلية كما هو مبين في الجدول السابق رقم (6)، وجود اختلافات ذات دلالة إحصائية (statistical significant differences)، حيث كانت كل مستويات الدلالة تساوي (0.000) وهي أقل من ( $P\text{-value} < 0.05$ ). وبناء عليه تم رفض الفرضية الصفرية ( $H_0$ ) وقبول الفرضية البديلة ( $H_1$ ) التي تقيد بتأثير جودة عمل وظيفة المراجعة الداخلية على قرار اعتماد المراجع الخارجي على عمل المراجع الداخلي.

ومن خلال مقارنة النتائج المتحصل عليها من هذه الدراسة مع نتائج الدراسات السابقة فيما يتعلق بتأثير خصائص وظيفة المراجعة الداخلية (الموضوعية، والكفاءة، وجودة العمل) على قرار اعتماد المراجع الخارجي على عمل المراجع الداخلي، نجد أن هناك توافقاً مع بعض الدراسات مثل: دراسة ياسين (2015)، ودراسة عيد (2017)، ودراسة الوشلي (2017)، ودراسة سالم (2018)، ودراسة عمار (2023).

#### **4- النتائج والتوصيات:**

يعرض هذا الجزء من البحث أهم النتائج التي تم التوصل إليها، بالإضافة إلى تقديم بعض التوصيات المتعلقة بموضوع البحث، وذلك على النحو التالي:

#### 4-1 النتائج:

بناء على التحليل الوصفي للبيانات الأولية التي جمعت من المشاركين في الدراسة، والاختبار الإحصائي للفرضيات، تم التوصل إلى النتائج التالية:

#### 4-1-1 نتائج التحليل الوصفي للبيانات الأولية التي جمعت من المشاركين في الدراسة:

أظهرت النتائج المتحصل عليها من التحليل الوصفي للبيانات الأولية المتعلقة بمدى تأثير خصائص وظيفة المراجعة الداخلية (الموضوعية، والكفاءة، وجودة العمل) على قرار اعتماد المراجع الخارجي على عمل المراجع الداخلي التالي:

#### أولاً: تأثير خاصية موضوعية وظيفة المراجعة الداخلية:

تبين من خلال التحليل الوصفي، والاختبار الإحصائي وجود تأثير لجميع العوامل المتعلقة بخاصية موضوعية وظيفة المراجعة الداخلية، وفيما يلي أهم ثلاثة عوامل وفقاً لدرجة تأثيرها:

- إحالة تقارير المراجعة الداخلية لمجلس الإدارة أو للجنة المراجعة يدعم إمكانية اعتماد المراجع الخارجي على عمل المراجع الداخلي.
- عدم تدخل الإدارة التنفيذية في عمل وظيفة المراجعة الداخلية يدعم إمكانية اعتماد المراجع الخارجي على عمل المراجع الداخلي.
- تعيين مدير المراجعة الداخلية والمراجعين الداخليين، ومكافاتهم، والاستغناء عنهم من سلطة لجنة المراجعة، أو مجلس الإدارة، يدعم إمكانية اعتماد المراجع الخارجي على عمل المراجع الداخلي.

#### ثانياً: تأثير خاصية كفاءة وظيفة المراجعة الداخلية:

اتضح من خلال التحليل الوصفي، والاختبار الإحصائي وجود تأثير لجميع العوامل المتعلقة بخاصية كفاءة وظيفة المراجعة الداخلية، وفيما يلي أهم ثلاثة عوامل وفقاً لدرجة تأثيرها:

- مستوى تأهيل وتدريب وخبرة مدير المراجعة الداخلية يدعم إمكانية اعتماد المراجع الخارجي على عمل المراجع الداخلي.
- مقدار الموارد المخصصة للمراجعة الداخلية مقارنة بحجم المنشأة وطبيعة عملياتها يدعم إمكانية اعتماد المراجع الخارجي على عمل المراجع الداخلي.
- الفرص التدريبية المهنية التي يتحصل عليها المراجعون الداخليون يدعم إمكانية اعتماد المراجع الخارجي على عمل المراجع الداخلي.

### ثالثاً: تأثير خاصية جودة عمل وظيفية المراجعة الداخلية:

- أشارت نتائج التحليل الوصفي، والاختبار الإحصائي إلى تأثير جميع العوامل المتعلقة بخاصية جودة عمل وظيفية المراجعة الداخلية، وفيما يلي أهم ثلاثة عوامل وفقاً لدرجة تأثيرها:
- وجود إشراف ومراقبة كافيين على عمل موظفي المراجعة الداخلية من مدير المراجعة، يدعم إمكانية اعتماد المراجع الخارجي على عمل المراجع الداخلي.
  - وجود سياسات ولوائح وأدلة وإرشادات موثقة وشاملة ومستخدمة بالفعل، وتضمن جودة الأداء، يدعم إمكانية اعتماد المراجع الخارجي على عمل المراجع الداخلي.
  - أوراق العمل المعدة والشاملة للعمل المنجز، والنتائج المستخلصة بشكل مرضي، يدعم إمكانية اعتماد المراجع الخارجي على عمل المراجع الداخلي.

### 4-1-1: نتائج التحليل الإحصائي لاختبار فرضيات الدراسة:

من خلال التحليل الإحصائي لاختبار فرضيات الدراسة تبين التالي:

- رفض الفرضية الصفرية الأولى ( $H_0$ )، وقبول الفرضية البديلة ( $H_1$ ) التي تفيد بتأثير موضوعية وظيفية المراجعة الداخلية على قرار اعتماد المراجع الخارجي على عمل المراجع الداخلي.
- رفض الفرضية الصفرية الثانية ( $H_0$ )، وقبول الفرضية البديلة ( $H_1$ ) التي تفيد بتأثير كفاءة وظيفية المراجعة الداخلية على قرار اعتماد المراجع الخارجي على عمل المراجع الداخلي.
- رفض الفرضية الصفرية الثالثة ( $H_0$ )، وقبول الفرضية البديلة ( $H_1$ ) التي تفيد بتأثير جودة عمل وظيفية المراجعة الداخلية على قرار اعتماد المراجع الخارجي على عمل المراجع الداخلي.

### 4-2: التوصيات المقترحة:

في ضوء النتائج السابقة يوصي البحث بالتالي:

- 1- ضرورة الاهتمام بمهنة المراجعة الداخلية في ليبيا من خلال الرفع من مكانة ومستوى المراجعين الداخليين من قبل جميع الأطراف ذات العلاقة، من خلال إصدار القوانين والمعايير المتعلقة بهذا الشأن.
- 2- العمل على الرفع من كفاءة المراجعين الداخليين من خلال إشراكهم في البرامج والدورات التدريبية الخاصة بمهنة المراجعة الداخلية؛ لتمكينهم من مواكبة التطورات والمستجدات الحاصلة في هذا المجال.

- 3- العمل على ضرورة تقوية العلاقة، والتواصل بين المراجع الخارجي والمراجع الداخلي، وتدعيم أوجه التعاون والتنسيق فيما بينهم، من خلال عقد اللقاءات والمؤتمرات والندوات.
- 4- ضرورة العمل على وجود منظمة مهنية قوية وفاعلة، تهتم بجميع المجالات المتعلقة بمهنة المحاسبة والمراجعة في البيئة الليبية، تتولى عملية إصدار المعايير والمبادئ والقواعد المتعلقة بمزاولة المهنة.
- 5- القيام بإجراء العديد من الدراسات الأخرى حول هذا الموضوع لتتضمن بعض العوامل والخصائص الأخرى لوظيفة المراجعة الداخلية، وإشراك بعض الفئات الأخرى.

#### المراجع باللغة العربية:

#### أولاً: رسائل الماجستير.

- أبوسرعة، عبدالسلام عبدالله سعيد، (2010)، "التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية"، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم علوم تجارية، الجزائر.
- محسن، محمود عبدالسلام، (2011). "مدى اعتماد المدققين الخارجيين على المدققين الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية: دراسة تطبيقية على مكاتب تدقيق الحسابات العاملة في قطاع غزة"، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين.
- 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 الجزائر.

#### ثانياً: المجلات والدوريات.

- أحمد، احمد بخيت محمد، (2021) "طبيعة اعتماد المراجع الخارجي على أنشطة المراجع الداخلي في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية"، مجلة البحوث العلمية، جامعة بورسعيد، مصر، المجلد (22)، العدد (2).
- سالم، عبدالوهاب محمد، (2018)، "العوامل المؤثرة في استخدام المراجعين الخارجيين لعمل المراجعة الداخلية (دراسة ميدانية)" مجلة الدراسات الاقتصادية، جامعة السيد محمد بن علي السنوسي الإسلامية، البيضاء، المجلد 1، العدد 2.



- الشباح، محمد، والسريتي، الحسين، (2022)، "العوامل المؤثرة في اعتماد المراجع الخارجي على أعمال المراجع الداخلي دليل من ليبيا"، المجلة الدولية للعلوم والتقنية، العدد (30).
- عمار، احمد الشريف، (2023)، "تأثير جودة محددات المراجعة الداخلية على اعتماد المراجع الخارجي على أعمال المراجعة الداخلية"، مجلة آفاق المعرفة، كلية الاقتصاد، جامعة سرت، ليبيا، المجلد (9)، العدد (18).
- عيد، ربيع فتوح محمد، (2017). "دراسة تحليلية لآطار قرار اعتماد المراجع الخارجي على عمل المراجع الداخلي مع دراسة ميدانية"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، مصر، العدد (2)، المجلد (54).
- الوشلي، اكرم محمد، 2017، "العوامل المؤثرة على قرار المراجع الخارجي بالاعتماد على المراجعة الداخلية أثناء أداء مهامه للمراجعة الخارجية"، مجلة الباحث الجامعي للعلوم الإنسانية، العدد (35)، الإصدار (1)، جامعة أب، كلية العلوم الإدارية، اليمن.

#### المراجع باللغة الإنجليزية:

- Ahlawat S, and D. Lowe. (2004). "An examination of internal auditor objectivity: in-house versus outsourcing. Auditing: A Journal of Practice & Theory , 23(2).
- 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).
- Haron, H., Chambers, A., Rasmi, R., & Ismail, I. (2004), "The Reliance of External Auditors on Internal Auditors". Managerial Auditing Journal, Vol. 19 No. 9.
- Haron, H., Chambers, A., Ramsi, R., & Ismail, I., (2004), The Reliance of External Auditors on Internal Auditors, Managerial Auditing Journal, Vol. (19), No. (9).
- Harrington C., (2004). Internal audit's new role. Journal of Accountancy, 198(3).
- James K., (2003). The Effect of internal audit structure on perceived financial statements fraud prevention. Account. Horizons, 17(4).
- Obeid, Ahmed Obeid & Dardr, Zuhir Omar , (2021). "External Auditors' Reliance on the Internal Auditors in Sudanese Banks, Journal for Administrative Sciences and Law (ABMMCJ), Ahmed Bin Mohammed Military College, vol. 1, No 1.
- Oberleitner, S. E. (2017), "The impact of auditor rotation on audit quality", Master thesis, Umeå university, School of Business and Economics, Sweden.
- Pallant, J. (2007), "SPSS survival manual", Open University Press, Buckingham.



- Peursem K., (2005). Conversations with internal auditors: the power of ambiguity. Managerial Auditing Journal. 20(5).
- Picket K., (2004). How to spot and use the new internal auditors, Journal of Corporate Accounting and Finance, 15(4): pp. 29-39.
- Report, BRAC Business School, BRAC University.
- Sarens G, and I. De Beelde, (2006). The relationship between internal audit and senior management: a qualitative analysis of expectations and perceptions. International Journal of Auditing, 10(3).
- Sekaran, U. (2003), "Research methods for business", Fourth Edition, John Wiley & Sons, Inc.
- Sonja Elisabeth Oberleitner, (2017), "The impact of auditor rotation on audit quality", Master thesis, Umeå university, School of Business and Economics, Sweden.
- Wines, G. (2006), "The connotative meaning of independence in alternative audit context: An exploratory study", Pacific Accounting Review, Vol. 18, No. 1.
- Zulkifflee, M., Mazlina, M., Nava, S., and Wan, F., (2012), Internal Audit Attributes and External Audit's Reliance on Internal Audit: Implications for Audit Fees, International Journal of Auditing, Vol (16), No (3).

#### هوامش:

1- تم الدمج بين النتائج المتعلقة بتحليل البيانات لمستويات درجة الموافقة بحيث اعتبر المستوى الأول (موافق بشدة)، والمستوى الثاني (موافق) يعادل (موافق بشدة)، واعتبر المستوى الرابع (غير موافق)، والمستوى الخامس (غير موافق بشدة) يعادل (غير موافق بشدة)، مع ملاحظة أنه قد تم احتساب المتوسطات الحسابية، والدلالات الإحصائية المتعلقة بالاختبارات الإحصائية وفقاً للمقياس الوارد في الجدول رقم (1) بكامل درجاته.