

العوامل المؤثرة في اعتماد المراجع الخارجي على أعمال المراجع الداخلي دليل من ليبيا

د. الحسين السريتي
جامعة مصراته

أ. محمد الشباح
باحث أكاديمي

ملخص الدراسة

جاءت هذه الدراسة لتعرف على العوامل المؤثرة في درجة اعتماد المراجعين الخارجيين على أعمال المراجعة الداخلية في البيئة الليبية. تم في الجانب العملي الاعتماد على البيانات الأولية والتي جمعت عن طريق الاستبيان الذي صمم ليقدم هذا الغرض. وتم الاعتماد على مجموعة من الاختبارات الإحصائية والتي منها معامل الارتباط، وتحليل الانحدار المتعدد وتحليل الانحدار اللوجستي الترتيبي لاختبار فرضية الدراسة. وتوصلت الدراسة إلى أن للمتغيرات (مستوى إعداد التقرير، المراجعة القائمة على المخاطر، نطاق عمل المراجعين الداخليين، ومتغير الاستقلالية) تأثير إيجابي على درجة اعتماد المراجعين الخارجيين على أعمال المراجعين الداخليين، بينما لا يوجد تأثير للمتغيرات (التأهيل المهني، متغير الخبرة، متغير جودة وثائق العمل، متغير الامتثال للمعايير، متغير حجم قسم المراجعة الداخلية، متغير التعليم) على درجة اعتماد المراجعين الخارجيين على أعمال المراجعين الداخليين.

الكلمات الدالة: المراجع الخارجي، المراجع الداخلي، اعتماد المراجع الخارجي على أعمال المراجعة الداخلية.

Abstract:

This study aims to investigate the factors that may affect the ability of external auditors to rely on internal audit work in the Libyan context. A questionnaire was used to collect data to test the study hypotheses. The data was analyzed using the correlation coefficient, multiple regression analysis, and ordinal logistic regression analysis. The study findings indicate that the variables (level of report preparation, risk-based audit, scope of work of

internal auditors, and independence) had a positive impact on the degree of dependence of external auditors on the work of internal auditors. On the other hand, the variables (professional qualification, experience, quality of working documents, standards compliance, internal audit department size, and education) have no effect on the degree of dependence of external auditors on the work of internal auditors.

Key words: external auditor, internal audit, the external auditor's dependence on internal audit work.

1-مقدمة

إن الفضائح والانهيابات التي حصلت في مجموعة من الشركات مثل شركة انرون الأمريكية للطاقة وشركة ولدكوم سلطت الضوء على ضعف أنظمة الرقابة الداخلية في تلك الشركات، الأمر الذي أدى إلى زيادة الاهتمام بمهنة المراجعة بشقيها الداخلي والخارجي على المستوى الدولي مما دفع الهيئات والمنظمات المهتمة بهذا المجال، إلى إصدار مجموعه من المعايير منها معايير المراجعة الخارجية الدولية، والمعايير الدولية للمراجعة الداخلية فيما بعد للاسترشاد بها في ممارسة المهنة في دول العالم المختلفة، وقد نالت هذه المعايير اهتمام واسع من قبل المهنيين والأكاديميين في دول عديدة من العالم واعتبارها مرجعا لتحسين وتطوير مهنة المراجعة بها، وتضمنت المعايير المراجعة الخارجية الدولية المعيار الدولي رقم (610)، الذي يحدد الاعتبارات اللازم توافرها في وظيفة وأعمال المراجعة الداخلية، بغرض تقويمها لتحديد مدى الاعتماد عليها في عملية المراجعة الخارجية، من أجل تخفيض حجم اختبارات وإجراءات المراجعة الخارجية.

نتيجة للتطورات الاقتصادية والأزمات المالية التي يشهدها العالم، مما زد الاهتمام بدراسة العلاقة بين المراجعة الخارجية والمراجعة الداخلية، حيث تزايدت الحاجة إلى وجود علاقة تعاون بين المراجع الخارجي والمراجع الداخلي بسبب تزايد كل من مخاطر فهم المراجع الخارجي لبيئة الشركة محل المراجعة، ومخاطر الأخطاء الجوهرية فيها، وفي المقابل استفادة المراجع الداخلي من خبرة المراجع الخارجي، ولهذه العلاقة أهمية تكاملية وتعاونية بين الطرفين، كما أن لها دور إيجابي في رفع جودة وفعالية المراجعة الداخلية والخارجية، كما توجد مجموعة من العوامل التي يأخذها المراجع الخارجي في الاعتبار

عند الاعتماد على عمل المراجع الداخلي المتمثلة في استقلالية المراجعة الداخلية، وطبيعة المهام المكلف بها، ودراسة وفهم نوعية ومصدر وتوقيت أدلة الإثبات التي يحصل عليها المراجعين الداخليين الداعمة للمستوى المقدر لمخاطر الرقابة، كما أن الوضع التنظيمي واستقلالية المراجع الداخلي تعتبر من أهم العوامل التي ينظر إليها المراجع الخارجي لتحديد مدى الاستفادة من وظيفة المراجعة الداخلية والاعتماد عليها، ويوجد أربعة عوامل تؤثر على العلاقة بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي، وتسهم في تعزيز الرقابة الداخلية، وتخفض تكلفة المراجعة الخارجية، وتتمثل في قيام لجنة المراجعة بدورها في تعزيز العلاقة التكاملية بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي واعتماد المراجع الخارجي على عمل المراجع الداخلي، بالإضافة إلى التزام الطرفين بالتطوير المهني لتحقيق الثقة المهنية المتبادلة، ووجود تواصل وتشاور فعال ومنتظم بين الطرفين.

نظرا لأن اعتماد المراجعة الخارجية على أعمال المراجعة الداخلية تختلف من بيئة إلى أخرى، تهدف هذه الدراسة للتعرف على العوامل المؤثرة في درجة اعتماد المراجعين الخارجيين على أعمال المراجعة الداخلية في البيئة الليبية.

تتبع أهمية هذه الدراسة من أنها تسلط الضوء على طبيعة العلاقة بين المراجع الخارجي والمراجعة الداخلية في البيئة الليبية، مما يعزز الدور الرقابي وزيادة دعم الكفاءة المهنية لكل من الطرفين والمساعدة بوضع الخطط وبرامج المراجعة، نظرا للدور الإيجابي الذي تمثله العلاقة بين المراجعة الخارجية والمراجعة الداخلية، وبالتالي تقديم نتائج تخدم الأطراف المستفيدة من عملية المراجعة.

2-الدراسات السابقة

تناولت العديد من الدراسات موضوع العلاقة بين المراجعة الخارجية والمراجعة الداخلية من عدة جوانب مختلفة، واهتمت بالعديد من العوامل ذات التأثير على العلاقة بين المراجع الخارجي والمراجع الداخلي، ومن هذه الدراسات الآتي:

- دراسة Saidin (2010): هدفت هذه الدراسة إلى اختبار العلاقة بين اثنين من آليات حوكمة الشركات والمتمثلة في المراجعة الخارجية والمراجعة الداخلية، والعوامل المؤثرة في مدى اعتماد المراجع الخارجي على عمل المراجع الداخلي في بلدين مختلفين هما إنجلترا وماليزيا، تبنت هذه الدراسة أسلوب منهجية البحث المختلطة وذلك باستخدام كل من الأدوات الكمية والنوعية

لتجميع البيانات، تم توزيع قائمتي استبيان مختلفتين لكل من المراجعين الداخليين والخارجيين فيما يتعلق باستقصاء بوجهة نظرهم حيال العلاقة بين المراجعين الداخليين والخارجيين في كل من إنجلترا وماليزيا، واستندت متغيرات الدراسة على نتائج الدراسات السابقة والمعايير المهنية ودليل الممارسات. وأشارت نتائج الدراسة إلى أن مستوى العلاقة بين المراجعين الخارجيين والداخليين متوسط في ماليزيا بينما كان مستوى هذه العلاقة عالٍ في إنجلترا، كما أن المراجعين الخارجيين في إنجلترا أظهروا بعض الاعتماد على عمل المراجعين الداخليين، بينما في ماليزيا لا يوجد اعتماد من قبل المراجعين الخارجيين على عمل المراجعين الداخليين، لأن المراجعين الداخليين لا يؤدون الأعمال ذات الصلة بمراجعة القوائم المالية، حجم أقسام المراجعة الداخلية، معرفة ودراية المراجعين الداخليين بالسلطات المحلية ودعم الإدارة العليا لعمل المراجعين الداخليين كانت العوامل المهمة من وجهة نظر المراجعين الداخليين والخارجيين للسلطات المحلية في إنجلترا التي تؤثر على مدى اعتماد المراجعين الخارجيين على عمل المراجعين الداخليين.

- دراسة Suwaida & Qasim (2010): هدفت هذه الدراسة إلى تصورات المراجعين الخارجيين الأردنيين للأهمية التي يولونها لعدد من العوامل التي قد تؤثر على اعتمادهم على المراجع الداخلي أثناء أعمالهم وفحص العلاقة إن وجدت بين درجة الاعتماد على المراجعة الداخلية ورسوم المراجعة الخارجية، لتحقيق هذه الأهداف، أظهرت نتائج الدراسة إلى أن المراجعين الخارجيين في الأردن يعتبرون الموضوعية والكفاءة وأداء العمل للمراجعين الداخليين عوامل مهمة تؤثر على قرار الاعتماد على أعمال المراجعة الداخلية. وقد وجد أن "الموضوعية" كان لها أكبر اهتمام لديهم تليها "الكفاءة" و"أداء العمل"، بالإضافة إلى ذلك وجد أن الغالبية العظمى من المراجعين الخارجيين يعتقدون أنه لا يوجد علاقة بين قرار الاعتماد وأتعاب المراجعة الخارجية.

- دراسة Mihret, & Admassu (2011): هدفت هذه الدراسة لمعرفة مستوى اعتماد المراجعين الخارجيين على أعمال المراجعة الداخلية من منظور حوكمة الشركات من وجهة نظر المراجعين الخارجيين في إثيوبيا، وأيضاً محاولة تحديد العوامل المرتبطة بمدى اعتماد المراجعين الخارجيين على أعمال المراجع الداخلية، وتم الاعتماد على مجموعة من المتغيرات المستقلة لدراسة مدى تأثيرها في المتغير التابع "مستوى اعتماد المراجعين الخارجيين على أعمال المراجعة الداخلية" وهي استقلالية المراجع الداخلي وموضوعية وكفاءة المراجع الداخلي، وأداء عمل المراجع الداخلي، وفعالية المراجعة الداخلية، ومستوى المخاطر الكامنة لدى العميل، ولجمع البيانات الدراسة تم الاعتماد على صحيفة استبيان تم توزيعها على عينة الدارسة التي تكونت من مجموعتين ضمت الأولى على مكاتب المراجع الخارجية العامة "ديوان المحاسبة"، ووزعت عليها

عدد (125) استبيان، والمجموعة الثانية ضمت مكاتب المراجعة الخارجية الخاصة حيث وزعت عليها عدد (125) استبيان، وبعد جمع الاستبيانات من عينة الدراسة وكانت عدد (119) استبيان منها (58) من المكاتب الخاصة وعدد (61) من المكاتب المراجعة الخارجية العامة، وأظهرت نتائج الدراسة أنها لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية في مدى اعتماد المراجعين الخارجيين على أعمال المراجعة الداخلية بعينة الدراسة، وأيضاً أظهرت نتائج تحليل الانحدار المتعدد أن تصورات المراجعين الخارجيين عن أداء عمل المراجعين الداخليين ترتبط ارتباطاً وثيقاً بمستوى اعتماد المراجعين الخارجيين على أعمال المراجعة الداخلية، يشير هذا إلى أن تعزيز المراجعة الداخلية يمكن أن يساعد في تحسين التعاون بين المراجعة الداخلية والخارجية وبالتالي تعزيز فعالية حوكمة الشركات.

- دراسة Ramasawmy & Ramen (2012): هدفت هذه الدراسة إلى تقييم تصورات المراجعين الخارجيين بشأن المراجعة الداخلية وما إذا كان هؤلاء المراجعون الخارجيون يتفقون على أن التنسيق مع المراجعين الداخليين يجلب العديد من المزايا، وتم استخدام الاستبيان كأداة لجمع البيانات والذي تم توزيعه على عينة الدراسة من مكاتب المراجعة الخارجية وأظهرت نتائج الدراسة أن المراجعين الخارجيين لا يجتمعون مع المراجعين الداخليين بانتظام، ويمكن أن يرجع السبب في ذلك إلى أن بعض المراجعين الخارجيين لديهم إدراك ضعيف لموضوعية المراجعين الداخليين واستقلالهم وأن العوامل التي أثبتت تأثيرها على اعتماد المراجعين الخارجيين على المراجع الداخلي تشمل الموضوعية والكفاءة وأداء العمل ومخاطر عمل العميل وعلاقة المراجعين الداخليين بلجنة المراجعة.

- دراسة Azad (2017): هدفت إلى معرفة مدى اعتماد المراجعين الخارجيين على عمل المراجعين الداخليين في دولة الإمارات العربية المتحدة، ومحاولة تحديد الشروط اللازمة لاتحاد العمل الدولي التي تستلزم اعتماد المراجعين الخارجيين، بالإضافة إلى تحديد مجالات المراجعة التي يعتمد فيها المراجعون الخارجيون على عمل المراجعين الداخليين، تم إجراء مسح لجمع البيانات من مديري المراجعة الذين يعملون لصالح شركات المراجعة المحلية والإقليمية والدولية في الإمارات العربية المتحدة. وأظهرت نتائج الدراسة، أن مكاتب المراجعة الخارجية لا تعتمد على وظيفة المراجعة الداخلية، وأيضاً كشفت النتائج على أن الاستقلال العملي لوظيفة المراجعة الداخلية كان أهم شرط ضروري لتسهيل هذا الاعتماد، تليه جودة وثائق وأوراق العمل، تم النظر إلى موضوعية المراجعة الداخلية والكفاءة الفنية، وامتلاك المهارات الشخصية (مثل مهارات الاتصال)، هذه العوامل تمثل أهم الصفات التي نظرت فيها مكاتب المراجعة الخارجية لتقرير ما إذا كانت

تعتمد على عمل وظيفة المراجعة الداخلية أم لا وأن المجال الأنسب لهذا الاعتماد هو تقييم نظام الرقابة الداخلي.

3- الاعتماد على عمل المراجعة الداخلية

أدت الزيادة في حجم المؤسسات وكثرت الأحداث والعمليات المالية بها، إلى زيادة الخدمات التي تقدمها مكاتب المراجعة الخارجية، وأصبحت تستخدم أسلوب العينات في فحص ومراجعة الحسابات لكل العمليات التي تحدث في المؤسسة محل المراجعة حيث أن القيام بعملية المراجعة الكاملة، أصبحت ذات تكلفة مرتفعة جداً أمام تزايد ضغوط عملاء المراجعة، ولذلك تم النظر في كيفية تلبية احتياجات عملاء المراجعة دون أن يؤثر ذلك على جودة الأداء الذي تؤديه مكاتب المراجعة الخارجية، مما أدى إلى زيادة اعتماد المراجع الخارجي على أشخاص مؤهلين وذوي خبرة، ويعد المراجع الداخلي من أكثر الأشخاص الذين يعتمد المراجع الخارجي على عملهم، وذلك بسبب قربهم ومعرفتهم الوافية بطبيعة أعمال المؤسسة ووجود تشابه في مجال عمل كل منها، ويوفر ذلك حافز للمراجع الخارجي لاستفادة من عمل المراجع الداخلي.

إن القرار الذي يتخذه المراجعون الخارجيون فيما يتعلق بالدرجة التي يمكنهم الاعتماد عليها على أعمال المراجعة الداخلية أثناء المشاركة في المراجعة، يجب أن يكون مدعوماً بفهم كامل لقوة وظيفة المراجع الداخلي، ويتم تحقيق هذا النوع من الفهم عادة أثناء اختبار مرحلة الضوابط التي يقوم فيها المراجعون الخارجيون بتقييم الضوابط الداخلية لعملائهم للتأكد من أنهم قادرون على منع وكشف الأخطاء الجوهرية التي تحدث، وفي هذا الجانب تضمنت معايير المراجعة التوجيه للمراجعين الخارجيين بشأن الاستخدام السليم للمراجعة الداخلية أثناء تنفيذ المراجعة الخارجية. ففي سنة (1975) كان بيان معيار المراجعة الخارجي الأمريكي رقم 9 (SAS) هو أول معيار مهني للتعامل علاقة المراجع الخارجي والداخلي. حيث طالب هذا المعيار من المراجعين الخارجيين تقييم موضوعية المراجعين الداخليين وكفاءتهم وأداءهم العملي قبل تحديد مدى اعتمادهم على عمل المراجعين الداخليين. ومع ذلك تم انتقاد هذا المعيار على أساس أنه لم يقدم توجيهات محددة لإنجاز هذا التقييم، حيث ترك درجة الاعتماد إلى حكم المراجعين الفرديين، وهكذا صدر معيار المراجعة رقم 65 (SAS) في سنة (1991) لتوضيح علاقة العمل التي يجب أن توجد

بين مراجعي الحسابات الخارجيين والداخليين (Suwaid & Qasim, 2010)، ولقد أصدر مجلس معايير المراجعة الدولية معيار المراجعة الخارجي رقم (610) مراعاة عمل المراجعة الداخلية وأكد المجلس على أن الغرض من المعيار هو توفير إرشادات للمراجعين الخارجيين لمراعاة عمل المراجعة الداخلية، فقد تضمن المعيار بالإضافة إلى مفهوم المراجعة الداخلية، نطاق وأهداف المراجعة الداخلية والعلاقة بين المراجعة الخارجية والداخلية والفهم والتقييم الأولي للمراجعة الداخلية وتوقيت الاتصال والتنسيق وتقييم واختبار عمل المراجعة الداخلية، لذلك يتباين نطاق وأهداف المراجعة الداخلية بشكل واسع حيث يعتمد ذلك على حجم وهيكلية المنشأة ومتطلبات إدارتها، (SOCPA, 2018).

1.3 الجوانب التي يجب أن يأخذها المراجع الخارجي في الاعتبار عند تقييم وظيفة المراجعة الداخلية

من هذه الجوانب الآتي:

أولاً: الموقع في الهيكل التنظيمي

يجب على المراجع الخارجي أن يتحقق إذا ما كان موقع إدارة المراجعة الداخلية في الهيكل التنظيمي يوفر له الاستقلالية والموضوعية التي تمكن المراجعين الداخليين من القيام بمهامهم وعدم تكليفهم بأي أعمال تنفيذية، كما عليه التحقق من عدم وجود معوقات تفصل إدارة المراجعة الداخلية عن أداء مهامها (الأشقر، 2008)، وأظهرت نتائج دراسة (ذنيبات وشناق، 2006) أن الوضع التنظيمي ودرجة الاستقلال التي يتمتع بها المراجع الداخلي من أهم العوامل التي ينظر إليها المراجع الخارجي لتحديد درجة من وظيفة المراجعة الداخلية، ويتم ذلك من خلال التأكيد على تبعية قسم المراجعة الداخلية للجنة المراجعة أن وجدت أو أعلى سلطة بإدارة المؤسسة.

ثانياً: نطاق الوظيفة

أكد المعيار الدولي للمراجعة الخارجية رقم (610)، أنه من الضروري دراسة طبيعة ومدى المهام المكلف بها المراجع الداخلي ومدى تغطيتها لأنشطة المؤسسة ككل ودراسة فيما إذا كانت الإدارة تعتمد وتأخذ توصيات ونتائج أعمال المراجعين الداخليين أو إذا كانت هناك قيود أو معوقات وضعت على المراجعة الداخلية من توصيل نتائج أعمالها إلى المراجع الخارجي.

ثالثاً: الكفاءة المهنية لمراجعين الداخلين

تشير الكفاءة المهنية إلى التحصيل والمحافظة على المعرفة والمهارات الوظيفية المطلوبة التي تمكنهم من تنفيذ المهام المسندة إليهم بجدية وفقاً للمعايير المهنية، أي يجب على المراجع الخارجي التحقق من توفر الكادر المؤهل وأن أعمال المراجعة تتم من قبل أفراد مؤهلين مهنيين من خلال الاطلاع على مؤهلات وخبرات موظفي إدارة المراجعة الداخلية، وفحص السياسات توظيف وتدريب إدارة المراجعة الداخلي (الرمحي، 2017)، وتشير دراسة Qasim & Suwaida (2010) إلى أن المراجعين الخارجيين في الأردن يعتبرون الموضوعية والكفاءة وأداء عمل المراجعين الداخليين بوصفهما عوامل هامة ومهمة جداً تؤثر على قرار الاعتماد.

وأشار معيار المراجعة الخارجي رقم (610) إلى الموضوعية والكفاءة كسلسلة متصلة، فكلما زاد دعم الموقع التنظيمي لوظيفة المراجعة الداخلية والسياسات والإجراءات ذات الصلة زاد بشكل كاف موضوعية المراجعين الداخليين، وكلما ارتفع مستوى كفاءة الوظيفة، زاد ذلك من احتمال أن يستفيد المراجع الخارجي من عمل وظيفة المراجعة الداخلية في مجالات أكثر، ومع ذلك فإن الموقع التنظيمي والسياسات والإجراءات ذات الصلة التي توفر دعماً قوياً لموضوعية المراجعين الداخليين لا يمكن أن تعوض عن نقص الكفاءة الكافية لوظيفة المراجعة الداخلية، وبالمثل فإن المراجعين الداخليين الذين يتمتعون بمستوى عالي من الكفاءة في وظيفة المراجعة الداخلية لا يمكن أن تعوض عن الموقع التنظيمي والسياسات والإجراءات التي تدعم بشكل كاف موضوعية المراجعين الداخليين.

رابعاً: تقييم أعمال المراجعة الداخلية

ألزم معيار المراجعة الخارجي رقم (610) المراجعين الخارجيين عند تقييم وظيفة المراجعة الداخلية، حيث يجب تقييم عمل وخطة المراجعة الداخلية ومدى تطبيقها منهجاً منضبطاً ومنظماً، مثل التأكد من وجود وكفاية واستخدام إجراءات مراجعة داخلية موثقة أو إرشادات تغطي مجالات مثل تقدير المخاطر وبرامج الأعمال والتوثيق وعملية إصدار التقارير التي تتناسب مع طبيعة وحجم وظروف المؤسسة وما إذا كانت وظيفة المراجعة الداخلية لها سياسات وإجراءات لرقابة الجودة

ويرى Saputra & Yusuf (2019) من العوامل التي يجب مراعاتها من قبل المراجعين الخارجيين عند اتخاذ قرار الاعتماد على أعمال المراجعة الداخلية من عدمه في الاتي:
- 1 عدد المراجعين الداخليين:

كلما زاد عدد المراجعين الداخليين بالقدر الذي يتناسب مع حجم العمل بالمؤسسة، زادت إمكانية الاعتماد على أعمالهم.
- 2 جودة المراجعة الداخلي:

كلما كانت وثائق وتقارير عمل المراجع الداخلي ذات جودة عالية، أدى ذلك إلى تعزيز ثقة واعتماد المراجع الخارجي على أعمال المراجعة الداخلية.

خامسا: فعالية وجودة عمل المراجعين الداخليين

لقد أوجب معيار المراجعة الخارجي الأمريكي (SAS, NO, 65) على المراجع القيام بأداء إجراءات تقويم جودة وفعالية عمل المراجعين الداخليين حيث أن لها تأثير هاما في طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الخارجية تتمثل في الاتي (الأشقر، 2008):
أ- ملائمة مجال ونطاق المراجعة الداخلية لتحقيق أهدافها.
ب- كفاية برامج المراجعة الداخلية.

ت- كفاية أوراق العمل في توثيق العمل المؤدي وما تتضمنه من أدلة الإشراف والمراجعة التي تم جمعها.

ث- ملائمة الاستنتاجات التي تم التوصل إليها من الأدلة التي جمعت بالظروف الحالية المحيطة.

ج- مطابقة تقارير المراجعة الداخلية مع نتائج العمل المؤدي التي تم الوصول إليها.

4. منهجية الدراسة

تم بهذه الدراسة اتباع المنهج الوصفي التحليلي، وتم الاعتماد على البيانات الأولية التي تم جمعها عن طريق الاستبيان. وتم استخدام الاختبارات الإحصائية التي منها معامل الارتباط لتحديد درجة الارتباط بين متغيرات الدراسة، وتحليل الانحدار المتعدد وأيضا تحليل الانحدار اللوجستي الترتيبي لاختبار فرضية الدراسة.

1.4 مجتمع وعينة الدارسة

اشتمل مجتمع الدراسة على فيئتين الفئة الأولى اشتملت على مكاتب المراجعين الخارجيين، والمراجعين الخارجيين التابعين لديوان المحاسبة، أما الفئة الثانية فاشتملت على المراجعين الداخليين بالشركات العامة والخاصة الليبية في المنطقة الغربية، ونظر لكبير حجم مجتمع الدراسة وانتشاره في رقع جغرافية متباعدة، الأمر الذي يصعب الوصول إلى كل أفراد مجتمع الدراسة، مما أدى إلى اختيار عينة غير عشوائية من مجتمع الدارسة باستخدام أسلوب كرة الثلج. وقد تم توزيع عدد (120) استبيان على عينة الدراسة، وقد تم استلام عدد (94) استبيان أي بنسبة (78%) وكانت كلها مكتملة الإجابات وصالحة للتحليل.

2.4 اختبارات صدق الأداة وثباتها

تم استخدام صدق الاتساق البنائي لمحاوّر الاستبيان من عرضها على عدد من ذوي الخبرة والاختصاص لتحكيمة، كما تم استخدام معامل ألفا كرونباخ (Cronbach Alpha) وكانت قيمة معامل (Alpha) لجميع فقرات الاستبيان (91%)، وهو ما يدل على وجود اتساق داخلي، وتم صياغة متغيرات الدراسة على شكل معادلة رياضية، إن عملية اختبار وتقدير نموذج الدراسة يستند كمرحلة أولى إلى تحليل الانحدار المتعدد بطريقة المربعات الصغرى Ordinary Least Square (OLS): بشكل معادلة على النحو التالي:

$$\text{RELIANCE} = b_0 + b_1 \text{REPORTL} + b_2 \text{PROQUA} + b_3 \text{IAEXP} + b_4 \text{RISKAPPRCH} + b_5 \text{QUALITY} + b_6 \text{COMPLY} + b_7 \text{SIZE} + b_8 \text{SCOPE} + b_9 \text{SUPPORT} + b_{10} \text{INDEP} + b_{11} \text{EDU} + e$$

حيث:

RELIANCE: الاعتماد على المراجعين الداخليين (المتغير التابع في النموذج)

REPORTL: مستوى إعداد التقارير

PROQUA: التأهيل المهني

IAEXP: الخبرة

RISKAPPRCH: المراجعة القائمة على المخاطر

QUALITY: جودة وثائق العمل

COMPLY: الامتثال للمعايير

SIZE: حجم قسم المراجعة

SCOPE: نطاق العمل

SUPPORT: دعم الإدارة العليا

INDEP: الاستقلالية

EDU: التعليم

b_0 : المقطع الثابت لنموذج الانحدار

$b_1 - b_{11}$: معاملات الانحدار للمتغيرات المستقلة.

e : الخطأ العشوائي لنموذج الانحدار

ولاختبار فرضية الدراسة تم استخدام الانحدار اللوجستي الترتيبي كمرحلة ثانية، ولزيادة تأكيد النتائج التي تم الحصول عليها من الانحدار المتعدد، وتم تحليل الانحدار اللوجستي الترتيبي بطريقة الاحتمال الأعظم (MLE) بشكل معادلة التالية:

$$\ln(\theta_j) = \alpha_0 - b_1 \text{REPORTL} - b_2 \text{PROQUA} - b_3 \text{IAEXP} - b_4 \text{RISKAPPRCH} - b_5 \text{QUALITY} - b_6 \text{COMPLY} - b_7 \text{SIZE} - b_8 \text{SCOPE} - b_9 \text{SUPPOR} - b_{10} \text{INDEP} - b_{11} \text{EDU} - e$$

حيث:

$\ln(\theta_j)$: وظيفة الارتباط (الارتباط - الاتصال) التي تربط المتغيرات المستقلة للنموذج الخطي.

في هذه الحالة يكون اللوغاريتم الطبيعي θ_j ، حيث j هو رقم وظيفة الاتصال.

3.4 وصف وتوزيع العينة حسب الخصائص

يبين الجزء التالي وصف وتوزيع عينة العينة حسب الخصائص المتعلقة، بالمؤهل العلمي، والتخصص، وسنوات الخبرة، والشهادات المهنية؛ وفيما يلي نستعرض التوزيع التكراري، والتوزيع النسبي لخصائص المستجيبين وذلك على النحو التالي:

• المؤهل العلمي: فيما يخص المؤهلات العلمية لأفراد العينة، يوضح الجدول رقم (1) خصائص عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي، حيث وجد أن أغلبية عينة الدراسة من حملة درجة البكالوريوس بنسبة (77.6%) من عدد مفردات العينة وأيضاً ما نسبته (11.7%) من حملة شهادة الماجستير، وما نسبته (3.20%) من حملة شهادة الدكتوراه،

وهذه النسب تشير إلى ارتفاع في التأهيل العلمي لعينة الدراسة، مما يمكنهم من الإجابة على فقرات الاستبيان بشكل علمي موثوق.

جدول (1) وصف خصائص عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

Total	دكتوراه	ماجستير	بكالوريوس	دبلوم عالي	دبلوم متوسط	
55	3	8	41	3	0	مراجع خارجي
39	0	3	32	3	1	مراجع داخلي
94	3	11	73	6	1	Total
%100	%3.20	%11.7	%77.6	%6.4	%1.1	النسبة المئوية

•التخصص: يوضح الجدول (2) وصف خصائص عينة الدراسة حسب التخصص العلمي، حيث بلغ ما نسبته (87.2%) عن تخصصهم محاسبة، وذلك نظراً لطبيعة عمل مهنة المراجعة سواء في مكاتب المراجعة الخارجية أو في أقسام المراجعة الداخلية بالشركات والتي تعتمد بالدرجة الأولى على التخصص في مجال المحاسبة، وهذا مما يزيد من درجة فهم المشاركين لفقرات الاستبيان والإجابة عليها بأكثر دقة، وقد وجد أن عدد سبعة من أفراد عينة الدراسة بالمراجعين الخارجيين يحملون تخصص إدارة أعمال واقتصاد، ويرجع ذلك أن لديهم رخص مزاوله مهنة المراجع الخارجي منذ فترة طويلة سابقة، قبل أن تشترط الدولة الليبية في إصدار رخص لمزاوله مهنة المراجع الخارجي أن يكون المتقدم للحصول عليها أن يتمتع بالشهادة العلمية في مجال المحاسبة فقط.

جدول (2) وصف خصائص عينة الدراسة حسب التخصص العلمي

Total	محاسبة	إدارة أعمال	اقتصاد	
55	2	5	48	مراجع خارجي
39	2	3	34	مراجع داخلي
94	4	8	82	Total
%100	%4.3	%8.5	%87.2	النسبة المئوية

5.4 الاختبارات الإحصائية لنموذج الدراسة

الاختبارات الإحصائية لنموذج الدراسة (العوامل المؤثرة على مدى اعتماد المراجع الخارجي على أعمال المراجعة الداخلية):

1.5.4 الإحصاءات الوصفية

تشير النتائج الموضحة بالجدول رقم (4) أن آراء المستجيبين حول المتغيرات بنموذج الدراسة الثاني المتعلق بدراسة العوامل المؤثرة على اعتماد المراجع الخارجي على أعمال المراجعة الداخلية، حيث كانت كل الإجابات حول المتغيرات متقاربة حيث تراوحت متوسطات الإجابات بين (3.38-3.72)، وهي أكثر من المنتصف على مقياس من خمس درجات، مما يشير على قبول عام لدى المشاركين حول أن المتغيرات المستقلة في النموذج الدراسة الثاني من العوامل الهامة التي تساعد في اعتماد المراجع الخارجي على أعمال المراجعة الداخلية، حيث كان حيث متوسط الإجابة (3.72) نقطة من مقياس خمس نقاط فيما يتعلق بإعداد التقارير لدى المراجع الخارجي وهي أعلى إجابة من بين المتغيرات، وأيضاً أظهرت نتائج التحليلات الوصفية للمتغيرات أن المستوى التعليمي للمراجعين الداخليين من العوامل المهمة التي يعتمد عليها المراجع الخارجي في عند الاعتماد على أعمال المراجعة الداخلية حيث بلغت متوسطات الإجابات (3.38) نقطة من مقياس خمس نقاط وقد جاءت أقل نقطة من بين المتغيرات المستقلة، وأظهرت نتائج الوصفية للمتغير التابع على وجود نوع من الاعتماد على أعمال المراجعين الداخليين من قبل المراجعين الخارجيين حيث كانت متوسط الإجابة (3.72) من مقياس خمس نقاط، وأن الانحرافات المعيارية لجميع المتغيرات تراوحت بين (0.790-0.960) مما يدل على وجود توافق بين الإجابات المشاركين حول الإجابة على فقرات الاستبيان المتعلقة بالنموذج الثاني لدراسة.

جدول رقم (4) الإحصائيات الوصفية لمتغيرات نموذج الدراسة

المتغيرات	Code	Mean	Median	S.D	Kurto	Skewn
مستوى إعداد التقارير	REPORTL	3.72	4.00	0.834	1.823	-1.251
التأهيل المهني	PROQUA	3.69	4.00	0.790	1.200	-0.992
الخبرة	IAEXP	3.68	4.00	0.819	1.683	-1.142
المراجعة القائمة على المخاطر	RISKAPPRCH	3.67	4.00	0.831	0.301	-0.789

0.906	-1.010	0.867	4.00	3.63	QUALITY	جودة وثائق العمل
0.346	-0.947	0.960	4.00	3.62	COMPLY	الامتثال للمعايير
0.585	-0.972	0.894	4.00	3.61	SIZE	حجم قسم المراجعة
0.842	-0.960	0.952	4.00	3.61	SCOPE	نطاق العمل
2.740	-1.479	0.822	4.00	3.59	SUPPORT	دعم الإدارة العليا
1.474	-0.846	0.877	4.00	3.57	INDEP	الاستقلالية
0.024	-0.933	0.893	4.00	3.38	EDU	التعليم
2.46	-1.648	0.834	4.00	3.72	RELIANCE	الاعتماد على المراجعين الداخليين

2.5.4 تحليل الارتباط بين متغيرات نموذج الدراسة (العوامل المؤثرة في اعتماد المراجع الخارجي على أعمال المراجعة الداخلية)

واوضح تحليل قوة واتجاه العلاقة الخطية بمعامل ارتباط سييرمان بين متغيرات النموذج الثاني، أن علاقة الارتباط بين متغيرات النموذج يمكن من خلالها استبعاد وجود مشكلة الاشتراك الخطي بين متغيرات الدراسة.

3.5.4 التحقق من عدم وجود مشكلة تعدد العلاقات الخطية (Multicolliniarity) لنموذج الدراسة الثاني

أشارت نتائج جدول (5) أن قيم كل متغير في عمود (Tolerance) بعيدة عن الصفر وهذا يدل على عدم وجود مشكلة الارتباطات المتداخلة، ونلاحظ أن أكبر معامل (VIF) تحقق لمتغير مستوى إعداد التقارير (REPORTL)، حيث بلغ قيمته (2.832) والذي سجل أقل درجة تحمل بنسبة (0.422) وأن جميع معاملات (VIF) أقل من 10، مما يشير إلى عدم وجود اشتراك خطي في النموذج.

جدول رقم (5) التحقق من عدم وجود تعدد في العلاقات الخطية لنموذج الدراسة الثاني

المتغيرات المستقلة	Tolerance	VIF
REPORTL	0.422	2.832
PROQUA	0.443	2.258

IAEXP	0.475	2.107
RISKAPPRCH	0.404	2.476
QUALITY	0.659	1.518
COMPLY	0.528	1.894
SIZE	0.664	1.507
SCOPE	0.543	1.842
SUPPORT	0.440	2.271
INDEP	.0473	2.112
EDU	0.610	1.638

4.5.4. اختبار وتحليل معنوية نموذج الدراسة (العوامل المؤثرة اعتماد المراجع الخارجي على أعمال المراجعة الداخلية)

لاختبار أثر المتغيرات المستقلة في نموذج الدراسة الثاني والتي اشتملت على (مستوى إعداد التقارير (REPORTL)، والتأهيل المهني (PROQUA)، والتعاون في مجال التدريب (TRAIN)، ومناقشة وإبلاغ نتائج عمليات المراجعة (COMM)، والخبرة (QUALITY)، والمراجعة القائم على المخاطر (RISKAPPRCH)، وجودة وثائق العمل (EAPLAN)، والامتثال للمعايير (COMPLY)، وحجم قسم المراجعة (SIZE)، ونطاق العمل (SCOPE)، و دعم الإدارة العليا (SUPPORT)، والاستقلالية (INDEP)، والتعليم (EDU) على المتغير التابع مستوى الاعتماد على المراجعين الداخليين (RELIANCE)، ومن أجل تحقيق ذلك تم استخدام نوعين من تحليل الانحدار للبيانات.

أولاً: نتائج تحليل الانحدار المتعدد بطريقة المربعات الصغرى (OLS)

الجدول رقم (6) يعرض نتائج تحليل الانحدار المطبقة على النموذج القياسي المستخدم لاختبار فرضية الدراسة الثانية " توجد عوامل مؤثرة في اعتماد المراجع الخارجي على أعمال المراجعة الداخلية ".

وتشير النتائج الموضحة بالجدول رقم (6) أن مستوى معنوية اختبار (F) والذي يختبر معنوية معادلة الانحدار المقدر، حيث بلغت مستوى المعنوية (F-Sig = 0.000) وهي أقل من مستوى ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية (5%)، مما يشير إلى أن معادلة

الانحدار المقدرة لها معنوية في شرح وتفسير سلوك المتغير التابع (الاعتماد على المراجعين الداخليين)، وتشير النتائج أن قيمة معامل التحديد والمحددة ب (R) بقيمة (0.66) والتي تعبر على أن (66%) مساهمة المتغيرات المستقلة (التي تضمها نموذج الدراسة) في التغير الحاصل في المتغير التابع (الاعتماد على المراجعين الداخليين)، وتم حساب معامل (Rdjuted) الذي يأخذ في الاعتبار الزيادة الحاصلة في درجات الحرية كما هو موضح في الجدول، فقد بلغت ($Adj-R^2 = 0.61$) وعليه فإن المتغيرات المستقلة استطاعت أن تفسر ما نسبته (61%) فقط من التغير الحاصلة في المتغير التابع والباقي تعزى إلى عوامل أخرى ولم تدخل في النموذج، وتشير نتائج اختبار (t) الموضحة بالجدول إلى وجود تأثير معنوي موجب الاتجاه لكل من المتغير مستوى إعداد التقارير (REPORTL) والتأهيل المهني (PROQUA) والمراجعة القائمة على المخاطر (RISKAPPRCH)، ونطاق العمل (SCOPE)، حيث بلغت قيمة (t) لكل هذه المتغيرات (2.048)، (2.001)، (3.938)، (3.473) على التوالي عند مستوى معنوية أقل من (5%).

أما باقي المتغيرات الأخرى: الخبرة (IAEXP) وجودة وثائق العمل (QUALITY) والامتثال للمعايير (COMPLY)، وحجم قسم المراجعة الداخلية (SIZE)، ودعم الإدارة العليا (SUPPORT) والاستقلالية (INDEP) والتعليم (EDU) فقد جاءت ضعيفة وغير معنوية عند مستوى أقل من (5%).

جدول رقم (6) معنوية معاملات الانحدار المقدرة بطريقة (OLS) لنموذج الدراسة الثاني

	معاملات الانحدار	الخطأ المعياري	إحصاء اختبار	مستوى المعنوية
	Coefficients	Std. Error	T	Sig.
(Constant)	0.452	0.308	1.469	0.146
REPORTL	0.185*	0.090	2.048	0.044
PROQUA	0.186*	0.093	2.001	0.049
IAEXP	-.1270	0.086	-1.474	0.144
RISKAPPRCH	0.363***	0.092	3.938	0.000
QUALITY	-0.008	0.069	-0.118	0.907
COMPLY	-0.058	0.070	-0.826	0.411

SIZE	0.094	0.067	1.406	0.164
SCOPE	0.241**	0.069	3.473	0.001
SUPPORT	-0.048	0.089	-0.541	0.590
INDEP	0.070	0.081	0.872	0.386
EDU	-0.004	0.070	-0.062	0.951
F-				
Number of obs = 94	R ² = 0.66		Adj-R ² = 0.61	
	Sig = 0.000			

***, **, * تشير إلى أن القيمة ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية أقل من 10% ، 5% ، 1% على التوالي.

ثانياً: نتائج تحليل الانحدار اللوجستي الترتيبي بطريقة الاحتمال الأعظم (MLE)
يوضح جدول رقم (7) نتائج الانحدار اللوجستي بطريقة الاحتمال الأعظم لنموذج
الدارسة.

جدول (7) معنوية معاملات الانحدار اللوجستي الترتيبي لنموذج الدراسة

معاملات الانحدار اللوجستي		مستوى المعنوية إحصاء اختبار الخطأ المعياري		
	Coefficients	Std. Error	Wald	Sig.
(Constant)	0.452	0.308	1.469	0.146
REPORTL	1.572	0.590	7.095	0.008
PROQUA	1.006	0.622	2.616	0.106
IAEXP	-0.608	0.552	1.213	0.271
RISKAPPRCH	2.644	0.737	12.863	0.000
QUALITY	-0.469	0.509	0.849	0.357
COMPLY	-0.686	0.456	2.264	0.132
SIZE	0.754	0.488	2.392	0.122
SCOPE	1.919	0.642	8.932	0.003
SUPPORT	-1.017	0.643	2.502	0.114
INDEP	-0.046	0.542	0.007	0.932
EDU	0.502	0.561	0.803	0.370
R^2 Cox –Snell = 0.59		R^2 Nagelkerke = 0.73		Chi-Square- Sig = 0.000

***, **, * تشير إلى أن القيمة ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية أقل من 10% ، 5% ، 1% على التوالي.

أظهرت النتائج أن كلا من المتغيرات المستقلة والمتمثلة في نطاق العمل (SCOPE)، ومستوى إعداد التقارير (REPORTL)، والمراجعة القائمة على المخاطر (RISKAPPRCH) هي المتغيرات المهمة والتي لها تأثير إيجابي عند مستوى معنوية 5% والتي تعتبر من العوامل المؤثرة على اعتماد المراجع الخارجي للمراجعين الداخليين، بمعنى أنه كلما قامت المراجعة الداخلية بإعداد جيد للتقارير أدى ذلك إلى اعتماد المراجع الخارجي على تقارير أعمالها، وأيضاً من العوامل المؤثرة والهامة هي المراجعة القائمة على المخاطر فعندما تقوم المراجعة الداخلية بزيادة المخاطرة والتنبؤ بعمليات المخاطر سيعتمد المراجع الخارجي على أعمالها، وأيضاً نطاق فكلما رأى المراجع الخارجي أن المراجعة الداخلية تقوم بزيادة نطاق أعمالها داخل الشركة كلما أدى الاعتماد عليها في مراجعته للشركة مما يؤدي بالطبع إلى زيادة جودة المراجعة ككل وهي تدعم نتائج معادلة الانحدار المقدر (LOS)، أما متغير التأهيل المهني (PROQUA) كانت مستوى المعنوية لديه أعلى من (5%)، فيما كانت مستوى المعنوية لديه في معادلة الانحدار المتعدد أقل من (5%) ليكون مثل باقي المتغيرات المستقلة الأخرى في النموذج والمتمثلة في التأهيل المهني (PROQUA)، و الخبرة (IAEXP)، وجودة وثائق العمل (QUALITY)، والامتثال للمعايير (COMPLY)، وحجم قسم المراجعة (SIZE) ودعم الإدارة العليا (SUPPORT)، والاستقلالية (INDEP)، والتعليم (EDU)، والتي أظهرت نتائجها أنها ليس لها تأثير على اعتماد المراجع الخارجي للمراجعة الداخلية (المتغير التابع في معادلة الانحدار) عند مستوى معنوية 5%.

5. النتائج حول العوامل المؤثرة في مدى اعتماد المراجع الخارجي على المراجعة الداخلية

أشارت نتائج الدراسة إلى الآتي:

1- وجود أثر معنوي موجب الاتجاه للمتغير مستوى إعداد التقارير (REPORTL) على اعتماد المراجعين الخارجيين على أعمال المراجعين الداخليين، بمعنى أنه كلما كان مستوى إعداد التقرير جيد لدى المراجعين الداخليين، كلما أدى ذلك إلى اعتماد المراجع الخارجي على أعمال المراجعة الداخلية أي أن مستوى إعداد التقارير من الأمور المؤثرة الهامة إذا

قرر الاعتماد على المراجعة الداخلية وتتفق هذه النتيجة مع دراسة Mihret & Admassu (2011) والتي رأت أن مستوى إعداد التقارير من العوامل والهامة التي تؤثر على درجة اعتماد المراجعين الخارجيين في إثيوبيا.

2- أن متغير التأهيل المهني (PROQUA) ليس له تأثير على اعتماد المراجعين الخارجيين على أعمال المراجعين الداخليين أي أن هناك ضعف في التأهيل المهني لدى المراجعين الداخليين في الشركات الليبية، أو أن المراجعين الخارجيين لا يعتبرون المؤهل العلمي لوحده يساهم في رفع التأهيل المهني للمراجعين الداخليين دون وجود تعليم مستمر، أي بوجود تدريب في مجال مهنة المراجعة بعد الحصول المؤهل العلمي، ولقد أكدت دراسة (ذنبات وشناق، 2006) على أن المؤهل العلمي ليس من العوامل المهمة لدى المراجعين الخارجيين في الاعتماد على المراجعين الداخليين بالأردن.

3- أن متغير الخبرة (LAEXP) ليس له تأثير على الاعتماد المراجعين الخارجيين على المراجعين الداخليين، وهذا ما يفسر أن المراجعين الخارجيين لا ينظرون إلى خبرة المراجع الداخلي إذا قرروا الاعتماد عليه وهذا يتفق مع نتائج دراسة كلا من (ذنبات وشناق، 2006)، و (Saidin, 2010) أن الخبرة ليست من العوامل التي تؤثر في الاعتماد المراجعين الخارجيين على المراجعين الداخليين، كما تتفق مع النتيجة السابقة، لمتغير التأهيل المهني (PROQUA)، لعدم وجود تدريب وتعليم مستمر لدى المراجعين الداخليين 4- وجود علاقة إيجابية بين المراجعة القائمة على المخاطر (RISKAPPRCH) واعتماد المراجعين الخارجيين على أعمال المراجعين الداخليين بمعنى أنه كلما قامت المراجعة الداخلية بأعمال المراجعة القائمة على المخاطر كلما أدى ذلك إلى زيادة اعتماد المراجعين الخارجيين على أعمالهم، وتفق هذه النتيجة مع توصلت له دراسة (محسن، 2011).

5- أن متغير جودة وثائق العمل (QUALITY) ليس له تأثير على اعتماد المراجعين الخارجيين على أعمال المراجعين الداخليين، وتختلف هذه النتيجة مع نتيجة دراسة (Mihret, & Admass, 2001) التي أكدت على جودة وثائق العمل من العوامل المؤثرة على اعتماد المراجعين الخارجيين في أثيوبيا ودراسة (مشتهي، 2013) التي أكدت على أن وثائق وأوراق العمل من العوامل المؤثرة على اعتماد المراجع الخارجيين على عمل المراجعة الداخلية.

6- أن متغير الامتثال للمعايير (COMPLY) ليس له تأثير على مستوى اعتماد المراجعين الخارجيين على المراجعين الداخليين، بينما أشارت نتائج دراسة (محسن، 2011) ودراسة (Mihret & Admassu, 2011) إلى أن امتثال المراجعين للمعايير المهنية التي تصدرها الجمعيات والمؤسسات المهنية من العوامل المؤثرة لدى المراجعين الخارجيين عند الاعتماد على أعمال المراجعة الداخلية.

7- أن متغير حجم قسم المراجعة الداخلية (SIZE) ليس له تأثير على اعتماد المراجعين الخارجيين على عمل المراجعين الداخليين، بينما أشارت نتائج دراسة (Saidin, 2010) على وجود علاقة إيجابية بين حجم قسم المراجعة الداخلية واعتماد المراجع الخارجي على أعمال المراجعة الداخلية باعتبار أن أقسام المراجعة الأكبر تميل إلى أن تكون مزودة بموارد أفضل، ومن المرجح أن تشارك هذه الأقسام بشكل أوسع في أعمال المراجعة الداخلية، وبشكل يؤدي إلى زيادة مستوى اعتماد المراجعين الخارجيين على أعمالها

8- أن متغير نطاق عمل المراجعين الداخليين (SCOPE) له تأثير إيجابي على اعتماد المراجعين الخارجيين على أعمال المراجعين الداخليين، حيث أن المراجعين الخارجيين ينظرون إلى نطاق أعمال المراجعين الداخليين، فكلما كانت نطاق أعمالهم كبيراً كلما كان هناك اعتماد على أعمالهم وتتفق هذه النتيجة مع نتائج الدراسة مع دراسة Stewart (& Munro, 2009).

9- أن دعم الإدارة العليا للمراجعة الداخليين (SUPPORT) ليس له تأثير على اعتماد المراجعين الخارجيين على أعمال المراجعين الداخليين في البيئة الليبية، بينما توصلت دراسة (Saidin, 2010) إلى أن الدعم الذي تتحصل عليه المراجعة الداخلية من العوامل المهمة التي تؤثر على اعتماد المراجعين الخارجيين على أعمال المراجعين الداخليين في إنجلترا وماليزيا.

10- أن متغير الاستقلالية (INDEP) لدى المراجعين الداخليين ليس له تأثير على اعتماد المراجعين الخارجيين على أعمال المراجعين الداخليين، وتتفق هذه النتيجة مع توصلت إليه دراسة (Mihret & Admassu, 2011)، بينما دراسة (مشتهي، 2013) و(محسن، 2011)، (Stewart & Munro, 2009)، و(Azad, 2017) التي أشارت إلى أن الاستقلالية من العوامل الهامة عند النظر أعمال المراجعة الداخلية.

11- أن متغير التعليم (EDU) ليس له تأثير على اعتماد المراجعين الخارجيين على أعمال المراجعين الداخليين، وتتفق هذه النتيجة مع ما توصلت إليه دراسة (ذنيبات وشناق، 2006) التي أشارت إلى أن المراجعين الخارجيين في الأردن لا يعتبرون أن مستوى التعلم لدى المراجعين الداخليين ليس من العوامل الهامة التي تؤثر في اعتماد على المراجعين الداخليين.

مما سبق نستنتج أن كل من المتغيرات مستوى إعداد التقارير (REPORTL) والمراجعة على أساس المخاطر (RISKAPPRCH) ونطاق العمل (SCOPE) هي المتغيرات فقط التي لها تأثير على اعتماد المراجعين الخارجيين على أعمال المراجعين الداخليين بالشركات الليبية وأما باقي المتغيرات: التأهيل المهني (PROQUA)، الخبرة (LAEXP) جودة وثائق العمل (QUALITY)، الامتثال للمعايير (COMPLY) حجم قسم المراجعة (SIZE)، دعم الإدارة العليا (SUPPORT) الاستقلالية (INDEP) التعليم (EDU) فليس لها تأثير اعتماد المراجعين الخارجيين على أعمال المراجعين الداخليين بالشركات الليبية.

6. التوصيات

- بناء على النتائج توصي الدراسة بالآتي:
- العمل على تسهيل التواصل بين المراجعين الخارجيين والداخليين عن طريق مجلس الإدارة أو لجنة المراجعة من خلال تبادل التقارير والاجتماعات والاتصالات المفتوحة وخطة للمراجعة، ما يزيد من مستوى جودة عملية المراجعة في البيئة الليبية.
- سن وتطوير القوانين والأنظمة والتعليمات العاملة على تنظيم العلاقة بين المراجعين الخارجيين والمراجعين الداخليين في البيئة الليبية.

7. خلاصة

تناولت الدراسة العوامل المؤثرة في اعتماد المراجع الخارجي على أعمال المراجع الداخلي، حيث تم دراسة عدد أحد عشر متغير مستقل تمثلت في (مستوى إعداد التقارير، التأهيل المهني، الخبرة، المراجعة القائم على المخاطر، جودة وثائق العمل، الامتثال للمعايير، حجم قسم المراجعة، نطاق العمل، دعم الإدارة العليا، الاستقلالية، التعليم).

واظهرت النتائج أن للمتغيرات (مستوى إعداد التقرير، المراجعة القائمة على المخاطر، نطاق عمل المراجعين الداخليين، ومتغير الاستقلالية) تأثير إيجابي على درجة اعتماد المراجع الخارج على أعمال المراجع الداخل في البيئة الليبية، بينما لا يوجد تأثير للمتغيرات (التأهيل المهني، متغير الخبرة، متغير جودة وثائق العمل، متغير الامتثال للمعايير، متغير حجم قسم المراجعة الداخلية، متغير التعليم) على درجة اعتماد المراجع الخارج على أعمال المراجع الداخلي في البيئة الليبية.

المراجع

- الأشقر، عمر إبراهيم محمود (2008). تقويم مدى التزام المراجع الخارجي بفحص أعمال المراجعة الداخلية وفقا للمعيار الدولي للمراجعة رقم (610)، رسالة ماجستير غير منشورة. قسم المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.
- الرمحي، زاهر. (2017). الاتجاهات الحديثة في المراجعة الداخلي وفقا للمعايير الدولية. ط (4)، عمان، مأمون للنشر والتوزيع.
- ذنبيات، على وشناق، باسل (2006) تقويم مدققي الحسابات الخارجي لوظيفة النقيق الداخلي في ظل تطبيق معيار المراجعة الدولي رقم 610. دراسة تحليلية من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين والداخليين في الأردن. مجلة الأردنية في إدارة الأعمال، مج (2)، ع (2)، ص 182-212.
- محسن، محمود عبد السلام (2011). مدى اعتماد المراجعين الخارجيين على المراجعين الداخليين في تقييم نظام الرقابة الداخلية. رسالة ماجستير غير منشورة. قسم المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية- غزة - فلسطين.
- مشتهي، صابر ماهر (2013). "العلاقة بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي من وجهة نظر المراجعين الخارجيين"، مجلة جامعة الأزهر- غزة سلسلة العلوم الإنسانية. مج (15)، ع (2)، ص 409-438.

- Azad Ali. (2017). The Extent of External Auditors' Reliance on Internal Audit Function: Case of The UAE. International Journal of Economics, Vol. V, Issue 4, April,
- Mihret, D. G., & Admassu, M. A. (2011). Reliance of external auditors on internal audit work: A corporate governance perspective. International business research, 4(2), 67-79.
- Ramasawmy, D., and M. Ramen. (2012). "An Evaluation on how External Auditors can benefit from the good work relationship with Internal Auditors for Audit Assignments." International Conference on Applied and Management Sciences, Bangkok.
- Said Suwaidan, M., & Qasim, A. (2010). External auditors' reliance on internal auditors and its impact on audit fees: An empirical investigation. Managerial Auditing Journal, 25(6), 509-525.
- Saidin, S. Z. (2010). The relationship between internal and external auditors of local authorities in England and Malaysia (Doctoral dissertation, University of Sheffield)
- Saputra, I. G., & Yusuf, A. (2019). The Role of Internal Audit in Corporate Governance and Contribution to Determine Audit Fees for External Audits. Journal of Finance and Accounting, 7(1), 1-5.
- Stewart, J., & Munro, L. (2009). External auditor's reliance on internal audit: the impact of sourcing arrangements and consulting activities (No. accounting: 200904). Griffith University, Department of Accounting, Finance and Economics