



# العلاقة بين المراجعة الخارجية والمراجعة الداخلية: من منظور حوكمة الشركات

د. الحسين السريتي  
عضو هيئة تدريسي

د. إبراهيم الدنفور  
عضو هيئة تدريسي

محمد الشباح  
باحث أكاديمي

## المخلص

هدفت هذه الدراسة إلى اختبار العلاقة بين المراجعة الخارجية والمراجعة الداخلية في البيئة الليبية من خلال التعرف على مستوى التعاون بين المراجعين الخارجيين والمراجعين الداخليين في الشركات الليبية، وتم اتباع المنهج الوصفي التحليلي، ولقد تم استخدام الاستبيان كأداة لجمع البيانات، ولتحليل البيانات تم استخدام الانحدار المتعدد والانحدار اللوجستي الترتيبي، وتوصلت نتائج الدراسة إلى أن الاجتماعات المنتظمة، توقيت العمل، أخطارات التزوير، التدريب، تمثل المتغيرات التي تؤثر في مستوى التعاون بين المراجعين الخارجيين والداخليين، أما المتغيرات خبرة المراجعين، تبادل التقارير، الاتصالات، خطة المراجعة ليس لها تأثير على مستوى التعاون بين المراجعين الخارجيين والمراجعين الداخليين بالشركات الليبية.

## Summary

This study aimed to test the relationship between external audit and internal audit in the Libyan environment by identifying the level of cooperation between the external auditors and the auditors of the Libyan companies, Following the descriptive analytical approach, and to collect the study data, the questionnaire was distributed to the sample of the study, The study found that (regular meetings, timing of work, fraud notifications, training) as these variables affect the level of cooperation between the external and internal auditors. The variables auditors' experience, exchange of reports, communications, audit plan have no impact on the level of cooperation between external auditors and auditors entering Libya companies

توفر لأصحاب المصالح من خارج المؤسسة معلومات تتصف بالمصداقية والتي تعبر عن الواقع الفعلي للعناصر بالقوائم المالية مما يمكنهم من اتخاذ القرارات المناسبة.

## 2. مشكلة الدراسة:

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، الأمر الذي جعل الدراسات السابقة تتناول موضوع هذه العلاقة من عدة جوانب مختلفة، كما تم الاهتمام بالعديد من العوامل ذات التأثير على هذه العلاقة، حيث أشارت دراسة ابوسرعة (2011) إلى أن أهمية التكامل والتعاون بين الطرفين له دور في تحقيق الجودة والفعالية للطرفين وللمؤسسة، وذلك لأن المراجع الداخلي يمارس الرقابة السابقة واللاحقة من خلال تواجده اليومي وإطلاعه على الخطط واللوائح وآلية تنفيذها، أما المراجع الخارجي فيمارس الرقابة اللاحقة فقط. كما أشار Jabbar (2018) أن تكامل المراجعة بين أداء المراجع الداخلي وأداء المراجع الخارجي يحقق العديد من الفوائد منها: منع الازدواجية وتكرار العمل بين الطرفين، وبالتالي يوفر الطرفان المزيد من الجهود وتغطية أكثر شمولاً لجميع أنشطة المؤسسة، وأن هذا التعاون حذر بسبب الرأي السائد بأن المراجع الخارجي يسعى إلى اللحاق بالأخطاء وبالتالي تعريض المراجعة الداخلية للمساءلة.

## 1. مقدمة:

إن ظهور المراجعة بشقيها الداخلية والخارجية وتطورهما جاء تبعاً لتوسع المؤسسات وتشعب وظائفها، وزيادة درجة تعقيدها وتفرداتها وانفصال الملكية عن الإدارة وغيرها من التطورات الاقتصادية، ولكل منهما أهدافها، مسؤولياتها، صلاحياتها، ومنهجيتها التنفيذية الخاصة بها المشتقة من القواعد والمبادئ والمعايير التي تحكمها، كما أن حدوث انهيار لبعض الشركات وحدثت الأزمات سلطت الضوء على ضعف أنظمة الرقابة الداخلية، الأمر الذي أدى إلى زيادة الاهتمام بمهنة المراجعة بشقيها الداخلي والخارجي على المستوى الدولي، مما دفع الهيئات والمنظمات المهتمة بهذا المجال إلى إصدار مجموعة من المعايير منها معايير المراجعة الخارجية الدولية، والمعايير الدولية للمراجعة الداخلية فيما بعد للاسترشاد بها في ممارسة المهنة في دول العالم المختلفة، وتتأثر مهنة المراجعة بشقيها الداخلي والخارجي بمجموعة من العوامل والتي منها علاقة المراجعة الخارجية بالمراجعة الداخلية، باعتبار أن هذه العلاقة تزيد من فاعلية وإيجابية أداء عمل المراجعة، الأمر الذي يتطلب دراسة العلاقة بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي عند تنفيذ عملية المراجعة للوصول إلى أن تكون العلاقة بينهما تكاملية، ويكمن التكامل بين عملهما في عملية التعاون والتنسيق بين كل من جهودهما، مما يساهم في تحسين الأداء وتفعيل الأداء الرقابي.

إن العلاقة بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية لها انعكاس إيجابي على حوكمة الشركات، لما توفره من مزايا للأطراف داخل المؤسسة وخارجها، وذلك بتوفير معلومات تفصيلية حقيقية للإدارة تساعد على اتخاذ القرارات وتخفيض تكلفة عملية المراجعة الخارجية باستبعاد ازدواجية العمل، كما أنها

على نتائج عمليات المؤسسة ومركزها المالي، ويقوم المراجع بتوصيل نتائج أعمال المراجعة للأطراف المعنية والمستفيدة، ويتحقق الاتصال مع هذه الأطراف من خلال التقرير الذي يعده المراجع في نهاية عملية المراجعة، والذي يقوم فيه بتقييم القوائم المالية المعدة من قبل الإدارة في ضوء تماشيها مع المعايير الموضوعية وهي المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً.

وظهرت المراجعة الداخلية بعد المراجعة الخارجية التي كان يقتصر دورها في بادئ الأمر على المراجعة المحاسبية للتأكد من صحة تسجيل العمليات وتسجيل الأخطاء إن وجدت، وقد تطورت في الوقت الحاضر لتصبح تمثل نشاط مستقل وضمناً موضوعياً ونشاط استشاري يهدف إلى إضافة قيمة وتحسين عمليات المؤسسة ويساعدها على تحقيق أهدافها من خلال إتباع برنامج منظم ومنضبط لتقييم وتحسين فعالية إدارة المخاطر والحكم على أداء الإدارة (IIA, 2017)، ولهذا فإن نشاط المراجعة الداخلية نشاط داخل المؤسسة لخدمة الإدارة وتقوم به إدارة داخل المؤسسة تسمى إدارة المراجعة الداخلية، حيث أنها أداة رقابية تساعد الإدارة في متابعة ومراقبة كافة عمليات وأقسام وأنشطة المؤسسة ككل، ومخرجاتها متمثلة في التقرير الذي يقدم لمجلس الإدارة أو لجان المجلس مباشرة والقائم بالمراجعة الداخلية هو موظف بالمؤسسة وهو مستقل فقط تنظيمياً ويتحقق هذا الاستقلال بتبعية إدارة المراجعة الداخلية لمجلس الإدارة (كديدة، 2015).

ويمكن القول بأن المراجعة الداخلية أصبحت تقوم على أسس حديثة في تقييم أنظمة الرقابة الداخلية وتعتمد على المراجعة البنائية على المخاطر في تخطيط وتنفيذ أعمالها مراعاة في ذلك مبادئ وإرشادات حوكمة الشركات، فأصبحت المراجعة الداخلية أكبر من كونها وظيفة لتصبح أداء مهمة في إضافة قيمة للشركة من خلال التحسين المستمر لأنشطة الشركة.

### 1.5 تأثير حوكمة الشركات على العلاقة بين المراجعة الداخلية والخارجية:

إن العديد من جوانب عمل المراجع الداخلي تخدم عمل المراجع الخارجي، لذلك فإن الوضع الأمثل هو التكامل، من أجل ضمان تغطية أشمل لأنشطة المؤسسة، وتجنب التكرار وازدواجية العمل وتقليل التكاليف والوقت اللازم لأداء المراجعة (Jabba, 2018) ويجب ألا ننسى أن المراجعة الداخلية والخارجية لا

يتناقسان ولا يتعارضان بل يكمل أحدهما الآخر، وكلاهما جزء من نظام حوكمة الشركات، حيث يشير مفهوم حوكمة الشركات إلى العملية التي بموجبها "يتم تقدير، تنظيم، توجيه، تنسيق، ومراقبة أعمال المؤسسة بما يضمن الالتزام بأخلاقيات وقواعد السلوك المهني الرشيد والتوازن في تحقيق مصالح كافة الأطراف المرتبطة بالمؤسسة لتعزيز إيراداتها و ضمان استمراريته" (مزباني، 2010، ص133)، وتحتاج حوكمة الشركات إلى وسائل لضمان تطبيقها سواء داخل المؤسسة كمجلس الإدارة ولجان المراجعة والمراجعة الداخلية، أو خرجها كالمراجع الخارجي، بالإضافة إلى القوانين واللوائح التي تنظم عمل المؤسسات (شريقي، 2015)، وحدد معهد المراجعين الداخليين (Institute of Internal Auditors: IIA) عناصر الحوكمة الرئيسية بأربعة عناصر تتمثل في: مجلس الإدارة ولجان المراجعة والمراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، وعندما تعمل جميع هذه العناصر مع بعضها وتكون خطوط الاتصال فيما بينها جيداً مع ضمان استقلالية صحيحة فإن الرقابة الداخلية تكون قوية، وبالتالي فإن عملية إعداد التقارير تتم بموضوعية بالمحافظة على القيم والأخلاق المهنية لجميع عناصر الحوكمة (درهمون و خليفة، 2018)، الأمر الذي سيؤدي إلى التقليل من مخاطر الفساد داخل المؤسسة (مزباني، 2010)، فالوصول إلى حوكمة فعالة يحتاج إلى التنسيق والتعاون بين عناصرها، لذلك فإن التنسيق والتعاون بين المراجعين الداخليين والخارجيين يؤثر في العلاقة ويتأثر بها عناصر الحوكمة الأخرى، حيث أن التنسيق والتعاون بين المراجعين يحتاج إلى دعم كل من لجنة المراجعة ومجلس الإدارة لتوفير اتصالات مفتوحة بين المراجعين الداخليين والخارجيين،

وقد قامت دراسة Saidin (2010) باختبار 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، وتوصلت نتائج الدراسة إلى أن مستوى العلاقة بين المراجعين الخارجيين والداخليين متوسط في ماليزيا بينما كان مستوى هذه العلاقة عالٍ في إنجلترا. وفي جانب تقييم تصورات المراجعين الخارجيين بشأن المراجعة الداخلية وما إذا كان المراجعون الخارجيون يتفوقون على أن التنسيق مع المراجعين الداخليين يجلب العديد من المزايا، والعوامل التي ينظر إليها المراجعون الخارجيون عادة قبل الاعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية، وأظهرت نتائج دراسة Ramasawmy & Ramen (2012) 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.

وأشار مشتهى (2013) إلى أن توافر معايير الاستقلالية والكفاءة وأداء العمل في مجال المراجع الداخلي يسهم إيجاباً في زيادة درجة اعتماد المراجع الخارجي على أعمال المراجع الداخلي في بيئة الأعمال الفلسطينية (قطاع غزة)، وأن مستوى العلاقة التعاونية والاتصال والتواصل بين المراجع الخارجي والداخلي كانت جيدة، أما دراسة لريش واشميله (2015) فقد أشارت لوجود قصور في بعض العوامل التي يمكن أن تكون سبب إسهامات مهنة المراجعة الخارجية في تفعيل حوكمة الشركات في البيئة الليبية والتي منها الحاجة إلى تقوية وتعزيز التعاون بين المراجع الخارجي والمراجعة الداخلية.

ونظراً لأن مستوى العلاقة ونوعها بين المراجعة الخارجية والمراجعة الداخلية تختلف من بيئة إلى أخرى، جاءت هذه الدراسة بهدف دراسة مستوى العلاقة بين المراجعة الخارجية والداخلية في البيئة الليبية.

### 3. أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة لتتعرف على مستوى التعاون بين المراجعين الخارجيين والمراجعين الداخليين في البيئة الليبية

### 4. أهمية الدراسة:

تتبع أهمية هذه الدراسة من أنها تسلط الضوء على طبيعة العلاقة بين المراجع الخارجي والمراجعة الداخلية في البيئة الليبية، مما ينعكس إيجابياً على كل من المراجع الخارجي والداخلي في فهم هذه العلاقة، مما يعزز الدور الرقابي وزيادة دعم الكفاءة المهنية لكل من الطرفين والمساعدة بوضع الخطط وبرامج المراجعة، وبالتالي تقديم نتائج تخدم الأطراف المستفيدة من عملية المراجعة.

### 5. المراجعة الخارجية والمراجعة الداخلية:

عرفت لجنة المفاهيم الأساسية للمراجعة المنبثقة عن جمعية المحاسبة الأمريكية American Accounting Association (AAA) (Association) المراجعة الخارجية بأنها "عملية منظمة لجمع وتقييم أدلة إثبات - بشكل موضوعي- على تأكيدات تتعلق بنتائج وتصرفات وأحداث اقتصادية التي يرتبط بها الفرد أو التنظيم الذي يقوم بعمل تلك التأكيدات لتحديد مدى وجود تطابق بين تلك التأكيدات والمعايير المقررة وتوصيل النتائج إلى مستخدمي التقارير المتضمنة تلك التأكيدات" (لطفى، 2009، ص22)، أي أن المراجعة الخارجية هي عملية منهجية موضوعية، والمتمثلة في إعطاء صورة حقيقية وصادقة عن نتائج أعمال المؤسسة، وأن عملية تجميع وتقييم الأدلة يمثل جوهر عملية المراجعة والأساس الذي يعتمد عليه المراجع الخارجي لإبداء رأيه حول عدالة القوائم المالية للمؤسسة، فالأدلة تستخدم للتحقق من مدى تطابق نتائج العمليات والأحداث الاقتصادية التي حدثت وأثرت

فترة المراجعة الخارجية للمؤسسة، ووفقاً لتوصيات المعهد المراجعيين الداخليين (AII) فإن الوضع المثالي للعلاقة يكون بوجود اجتماعات دورية بين المراجعيين الخارجيين والداخليين للاستفادة من مهاراتهم التكاملية، مجالات الخبرة، وجهات النظر، اكتساب فهم عميق لنطاق عمل المراجعة، وجدولة الأعمال لتقليل التكرار إلى الحد الأدنى، وتوفير الوصول إلى التقارير، وتبادل أوراق العمل، والتقييم المشترك لمجالات المخاطر في تحقيق الرقابة، وينبغي للأداة العليا ولجان المراجعة تنسيق بين المراجع الخارجي والداخلي لزيادة الكفاءة وفاعلية عملية المراجعة الشاملة (Avram, 2018).

**ج- تبادل المعرفة والتقنيات والخبرات:** تضمن هذه الوسيلة تحقيق الاتصال والتنسيق الناجح بين المراجع الداخلي والخارجي وتكامل فعال بين أعمالهما وقد تناولت المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية بشكل صريح حول التنسيق بين المراجعيين فعلى سبيل المثال أجاز معايير المراجعة الداخلي رقم (2110) على تنسيق أنشطة وإبلاغ المعلومات بين مجلس الإدارة والمراجعيين الخارجيين والداخليين بأنه هو أحد أهداف المراجعة الداخلية، وأيضاً معيار المراجعة الداخلي رقم (2050) فقد أكد أيضاً على أن المراجعيين الداخليين ينبغي أن يشاركون المعلومات مع المراجعيين الخارجيين، وذلك للوصول للتغطية المناسبة للأعمال وتقليل الازدواجية في الجهود (Organ, 2013)، الأمر الذي ينعكس إيجابياً على أهداف المؤسسة وضمان حسن سيرها واستمراريتها، ومن أمثلة تبادل المعرفة والخبرة بينهما التأكد من وجود اتصال بين المراجعيين، حيث أن التواصل المنتظم والمفتوح بين المراجعيين أمر ضروري لنجاح العلاقة بينهما، فيجب على المراجعيين إنشاء فهم مشترك حول توقيت وطبيعة الاتصالات، كما يمكن أن يكون هناك استعداد للتواصل بشكل أقل رسمية عندما تنشأ قضايا ذات الاهتمام المشترك ويكون للجنة المراجعة دور كبير في تسهيل الاتصالات وطبيعتها، لتسهيل التعاون بين الطرفين (Fowzia, 2010).

ويضيف عبدالرحماني (2107، ص47) وسيله أخرى تعتبر هامة لتعزيز زيادة التكامل بين المراجع الداخلي والخارجي وتنسيق أعمالهما بصورة أكثر فاعلية، وزيادة درجة اعتماد كل منهما على عمل الآخر الذي يتمثل في: الملف المشترك والذي يحتوي على: برامج وأوراق المراجعة، سياسة وإجراءات الرقابة الداخلية، التقارير التي تحتوي على نقاط الضعف والنظرات الرقابية التي يتم إعدادها من طرف كل من المراجعيين الداخليين والخارجيين.

## 6. منهجية الدراسة:

تم بهذه الدراسة اتباع المنهج الوصفي التحليلي، كما تم الاعتماد على المعلومات الثانوية من خلال الاطلاع على الكتب والنوريات والدراسات السابقة والأبحاث التي تناولت موضوع الدراسة لبناء الإطار النظري لهذه الدراسة، كما تم الاعتماد على البيانات الأولية والتي تم جمعها عن طريق الاستبيان الذي صمم ليخدم هذا الغرض. وتم الاعتماد على مجموعة من الاختبارات الإحصائية والتي منها معامل الارتباط لتحديد درجة الارتباط بين متغيرات الدراسة، وتحليل الانحدار المتعدد وأيضاً تحليل الانحدار اللوجستي الترتيبي لاختبار فرضية الدراسة.

## 1.6 مجتمع وعينة الدراسة:

اشتمل مجتمع الدراسة على فئتين الفئة الأولى اشتملت على مكاتب المراجعيين الخارجيين، والمراجعيين الخارجيين التابعين لديوان المحاسبة، أما الفئة الثانية فاشتملت على المراجعيين الداخليين بالشركات العامة والخاصة الليبية، ونظر لكون حجم مجتمع الدراسة وانتشاره في رقع جغرافية متباعدة، وأيضاً الظروف الأمنية التي تمر بها البلاد، الأمر الذي يصعب الوصول إلى كل أفراد مجتمع الدراسة، مما أدى إلى اختيار عينة غير عشوائية من مجتمع الدراسة، حيث تم اختيار عينة غير عشوائية من المراجعيين الخارجيين والداخليين في المنطقة الغربية.

وأيضاً تشجيع التغذية العكسية أثناء عملية الاتصال، ومن الواضح أنه عندما يلتزم مجلس الإدارة بتعزيز المراجعة الداخلية ومع وجود لجنة مراجعة فعالة في المؤسسة فإنه سيبيعت ثقة المراجعيين الخارجيين حول موضوعية المراجعيين الداخليين، وغياب مثل هذه البيئية يؤثر على التنسيق والتعاون بين المراجعيين (Endaya, 2014).

## 2.5 العلاقة التكاملية بين المراجعة الداخلية والخارجية:

على الرغم من الاختلافات بين كل من المراجعة الخارجية والمراجعة الداخلية، فإن المؤسسة بحاجة إلى تعاون فيما بينهما، حيث يؤدي التنسيق والتعاون بينهما إلى عمليات مراجعة تتسم بالكفاءة والفعالية، حيث لا يوجد ازدواج غير ضروري في الجهود ويمكن للمراجع الخارجي التركيز على مهام أخرى غير التي تطرق إليها المراجع الداخلي في تقديراته من جهة أخرى عندما لا يتم التنسيق بالصورة الصحيحة، قد يقوم المراجعيون الخارجيون بتكرار العمل المنجز من قبل المراجعيين الداخليين، وهذا التكرار يتسبب في ارتفاع رسوم المراجعة الخارجية ولا يزيد بالضرورة من فاعلية المراجعة (Saidin, 2010)؛ ويجب أن يكون هذا التعاون بين المراجعيين لتقديم خدمة أفضل للمراجعة بكفاءة وفاعلية وإعطاء صورة واضحة للعمليات والمخاطر للمستفيدين من خدمات المراجعة (ECIIA, 2013)، وينبغي أن يتم التعاون بين كل من المراجعيين الداخليين والمراجعيين الخارجيين ومجلس الإدارة في الحصول على رؤية أكثر شمولاً للأنشطة والمخاطر مع القضاء على مجالات الازدواجية المحتملة، فيجب أن يكون التواصل الجيد بين المراجعة الخارجية والداخلية، مفيداً للمؤسسة.

وقد أقر قانون (Sarbanes-Oxley Act) لسنة (2002) عدم الجمع بين مهمة المراجعة الخارجية وتقديم خدمات استشارية لنفس المؤسسة، وجعل للجنة المراجعة أهمية كبيرة في عملية الإشراف على وظيفة المراجعة الداخلية والتنسيق مع المراجع الخارجي، وتعد فضيحة شركة أنرون مثالاً لطبيعة العلاقة بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية ولجنة المراجعة، حيث يحتاج المراجعيون الداخليون للمراجعيين الخارجيين إلى رفع تقاريرهم إلى لجنة المراجعة بدلاً من رفعها للإدارة (شريقي، 2015)، وتظهر العلاقة بين المراجعة الداخلية والخارجية في إطار حوكمة الشركات من خلال العلاقة التكاملية بينهما، حيث بإمكان المراجع الخارجي الاستفادة من نتائج أعمال المراجع الداخلي إذا رأى أن أعمال المراجعة الداخلية يمكن الاعتماد عليها في الإدلاء برأيه فيما يتعلق بصحة ومصداقية المعلومات المحاسبية الظاهرة بالقوائم المالية، كما أنه بإمكان المراجعة الداخلية إجراء بعض عمليات المراجعة بناء على ملاحظات أدلى بها المراجع الخارجي في تقريره المتعلق بالمصادقة على القوائم المالية السنوية للمؤسسة (شريقي، 2015).

إن الوسائل الداعمة للتعاون بين المراجعة الداخلية والخارجية تتحقق من خلال تضافر مجموعة من الجهود والوسائل المختلفة التي تطرقت إليها معايير الممارسة المهنية للمراجعة الداخلية والخارجية والتي تتمثل في أربعة وسائل هامة وهي:

أ- إطلاع كل منهما على أوراق عمل الآخر: أن هذه الوسيلة تعتبر من أهم الوسائل المستخدمة في التنسيق والتكامل ما بين عمل المراجع الداخلي والخارجي، فمن خلالها يستطيع كل منهما معرفة مستوى الخبرة والمهارة التي يتمتع بها كل منهما، وكذا معرفة نطاق وأساليب، إجراءات كل طرف وعلى هذا الأساس يقوم الطرفين بتنسيق عملهما وضمان التغطية الشاملة لكافة أنشطة المؤسسة، واتخاذ كل طرف قراره بمدى اعتماده على عمل الآخر، ولضمان فاعلية هذه الوسيلة لا بد من حصول وتبادل برامج وأوراق عمل كل منهما (أنيسه، 2018).

ب- اجتماعات دورية بين المراجع الخارجي والمراجع الداخلي: لقد أكد معيار المراجعة الخارجية رقم (610) أن التواصل والتنسيق بين المراجع الخارجي والمراجعة الداخلية يكون فاعلاً عندما تجرى اجتماعات ومناقشات على فترات منتظمة طوال

وتم صياغة هذه المتغيرات بهذا النموذج على شكل معادلة رياضية لذلك فإن عملية اختبار الفرضية وتقدير نموذج الدراسة يستند كمرحلة أولى إلى تحليل الانحدار المتعدد بطريقة المربعات الصغرى (Ordinary Least Square OLS) على النحو التالي:

$$COOP = b_0 + b_1 USEEXPERT + b_2 INTER +$$

$$b_3 TRAIN + b_4 COMM + b_5 TIMING + b_6 NOTIFY$$

$$+ b_7 EAPLAN + b_8 MEETING + e$$

حيث	
مستوى التعاون بين المراجعين (المتغير التابع في معادلة الانحدار)،	:COOP
خبرة المراجعين الداخليين،	:USEEXPERT
تبادل التقارير من قبل المراجعين،	:INTER
التعاون في مجال التدريب،	:TRAIN
مناقشة وإبلاغ نتائج عمليات المراجعة،	:COMM
تنسيق توقيت العمل بين المراجعين،	:TIMING
الإخطار باكتشاف الاحتيال والأحداث الهامة،	:NOTIFY
التنسيق في إعداد خطط المراجعة الخارجية،	:EAPLAN
الاجتماعات المنتظمة بين المراجعين،	:MEETING
المقطع الثابت لنموذج الانحدار،	:b <sub>0</sub>
معاملات الانحدار للمتغيرات المستقلة،	:b <sub>1</sub> - b <sub>8</sub>
الخطأ العشوائي لنموذج الانحدار،	: e

وأيضاً لاختبار فرضية الدراسة تم استخدام الانحدار اللوجستي الترتيبي كمرحلة ثانية، لزيادة تأكيد النتائج التي تم الحصول عليها من الانحدار المتعدد، وذلك نظراً لأن المتغير التابع في نموذج الدراسة (مستوى التعاون بين المراجعين الخارجيين والمراجعين الداخليين) متغير وصفي ترتيبي، تم قياسه على مقياس ليكرت خماسي، والذي يمكن اعتباره مقياس ترتيبي بدلاً من نطاق فاصل زمني كما هو مطلوب في تحليل الانحدار المتعدد، وتم استخدام تحليل الانحدار اللوجستي الترتيبي بطريقة الاحتمال الأعظم (Maximum Likelihood Estimation: MLE) بشكل معادلة التالية:

$$\alpha_0 - b_1 USEEXPERT - b_2 INTER - b_3 TRAIN - b_4 COMM - b_5 TIMING - b_6 NOTIFY - b_7 EAPLAN - b_8 MEETING - e$$

وظيفة الارتباط (الارتباط -الاتصال) التي تربط المتغيرات المستقلة للنموذج الخطي. في هذه الحالة يكون اللوغاريتم الطبيعي  $\theta$ ، حيث  $\theta$  هو رقم وظيفة الاتصال، قيمة ثابت لكل وظيفة عن وظائف الارتباط، معاملات الانحدار الترتيبي، استخدام خبرة المراجعين الداخليين، تبادل التقارير من قبل المراجعين، التعاون في مجال التدريب، مناقشة وإبلاغ نتائج عمليات المراجعة، تنسيق توقيت العمل بين المراجعين، الإخطار باكتشاف الاحتيال والأحداث الهامة، التنسيق في إعداد خطط المراجعة الخارجية الاجتماعات المنتظمة بين المراجعين، الخطأ العشوائي لنموذج الانحدار،

#### 8. نتائج الاختبارات الإحصائية:

#### 1.8 وصف المتغيرات الديمغرافية لأفراد عينة الدراسة:

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:

#### 2.6 أداة الدراسة:

تم الاعتماد في جمع البيانات على الاستبيان، الذي تم تصميمه من خلال الاستعانة بما ورد في الدراسات السابقة والمتعلقة بمتغيرات الدراسة، مما يعطي قوة ارتباط فقرات الاستبيان وقد تم استخدام مقياس ليكرت خماسي وتضمن الاستبيان على ثلاث محاور رئيسية، وكانت محاور الاستبيان كالتالي:

- **المحور الأول** خاص بالمعلومات العامة حول عينة الدراسة وتكون من (4) فقرات تناولت المؤهل والتخصص العلمي والشهادات المهنية والخبرة الوظيفية.

- **المحور الثاني** اشتمل على (17) فقرة حول علاقة التعاون بين المراجعين الخارجيين والداخليين، وهي تتمحور حول المتغيرات الخاصة بنموذج الأول بالدراسة،

- **المحور الثالث** تم وضعه لإعطاء مساحة وحرية للمجيب لإضافة أي آراء أو بيانات حول العلاقة بين المراجع الخارجي والمراجع الداخلي في البيئة الليبية.

وأيضاً تم وضع فقرة توضح الرقم الهاتفي والبريد الإلكتروني للباحث لتواصل في حالة وجود غموض قد يظهر لدى المستجيب.

وقد تم توزيع عدد (120) استبيان على عينة الدراسة، وقد تم استلام عدد (94) استبيان أي بنسبة (78%) وكانت كلها مكتملة الإجابات.

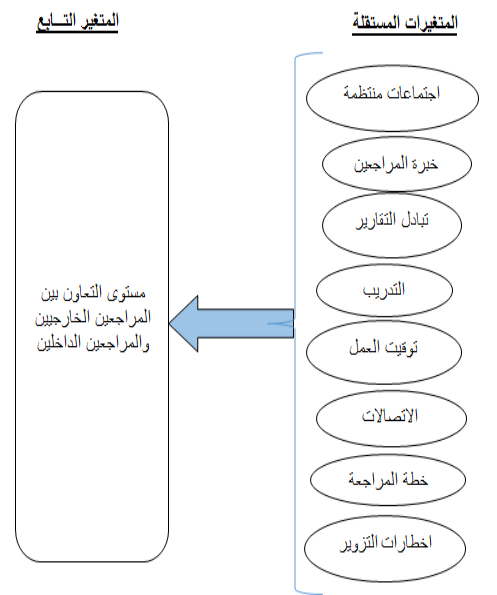
#### 3.6 اختبارات صدق الأداة وثباتها:

تم استخدام صدق الاتساق البنائي لمحاور الاستبيان من عرضها على عدد من ذوي الخبرة والاختصاص لتحكيمة لأخذ ملاحظاتهم حوله، وقد تم تعديل الاستبيان بناء على هذه الملاحظات إلى أن وصل إلى صيغته النهائية، كما تم استخدام معامل ألفا كرونباخ (Alpha Cronbach) لتحديد درجة ثبات الأداء، ويعد هذا المقياس جيداً إذا ما زادت قيمة ألفا كرونباخ عن (60%) (أوما سيكاران، 2004)، وعند تطبيق هذا الاختبار على فقرات الاستبيان القسم الأول وُجد أن قيمة معامل (Alpha) لجميع فقرات الاستبيان تتجاوز (90%)، وهو ما يدل على وجود اتساق داخلي.

#### 7. نموذج الدراسة:

يوضح نموذج الدراسة العلاقة بين متغيرات فرضية الدراسة والتي تنص على "توجد علاقة تعاون بين المراجعين الخارجيين والمراجعين الداخليين في البيئة الليبية"، كما هو مبين بالشكل رقم (1).

الشكل رقم (1) بالمتغيرات الخاصة بعلاقة التعاون بين المراجعين الخارجيين والداخليين



## أ. المؤهل العلمي:

فيما يخص المؤهلات العلمية لأفراد العينة، يوضح الجدول رقم (1) خصائص عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي، ووجد 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.

## د. الشهادات المهنية:

يوضح الجدول (4) خصائص عينة الدراسة حسب الشهادة المهنية المتحصل عليها المشاركين، وبالنظر إلى نتائج الجدول يتبين أن أفراد عينة الدراسة لا توجد لديهم شهادات مهنية بنسبة (82%) من عدد أفراد عينة الدراسة وهذه النسبة تشير إلى أن هناك ضعف في التدريب المهني.

## جدول (1) وصف خصائص عينة الدراسة حسب المؤهل

Total	دكتوراه	ماجستير	بكالوريوس	دبلوم عالي	دبلوم متوسط	مراجع خارجي
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

## جدول (4) وصف خصائص عينة الدراسة حسب الشهادات المهنية المتحصلين عليها

Total	أكثر من 15 سنة	11- 15	6 - 10	1 - 5	مراجع خارجي
55	20	19	11	5	مراجع خارجي
39	15	15	6	3	مراجع داخلي
94	35	34	17	8	Total
%100	%37.2	%36.2	%18.1	%8.5	النسبة المئوية

## 2.8 الإحصاءات الوصفية:

يعرض الجدول رقم (5) الإحصائيات الوصفية (Descriptive Statistics) لمتغيرات نموذج الدراسة الأول، وتشمل هذه الإحصائيات كل من المتوسط الحسابي (Mean) والوسيط (Median) والانحراف المعياري (Std. Deviation) والالتواء (Skewness) والتفرطح (Kurtosis) لعدد من المشاهدات تبلغ (94 مشاهدة) جمعت بواسطة الاستبيان. حيث تشير النتائج الموضحة بالجدول رقم (5) على أن آراء المستجيبين حول المتغيرات بنموذج الدراسة الأول كانت كل الإجابات حول المتغيرات متقاربة حيث تراوحت متوسطات الإجابة بين (2.72-3.35) وهي أكثر من المنتصف على مقياس من خمس نقاط، وهذا ما يشير على قبول عام لدى أفراد العينة حول مستوى التعاون بين المراجعين الخارجيين والمراجعين الداخليين فهم يؤكدون أن خبرة المراجعين لها دور في مسألة التعاون بينهما إذ جاءت متوسط الإجابة ب (3.35) من مقياس خمس نقاط وهي تحسنت على أعلى متوسط مقارنة بباقي المتغيرات وبانحراف معياري بلغ (0.98)، وأما حول الاجتماعات المنتظمة التي تقام بين المراجعين الخارجيين والداخليين فقد ظهرت نتائج متوسطات الإجابات حول هذا المتغير بمتوسط بلغ (2.72) نقطة على مقياس من خمس نقاط لتشير على ضعف الإجابات حول هذه النقطة، وهي أقل إجابة من بين المتغيرات، والجدير بالذكر أن الانحرافات المعيارية لجميع المتغيرات تراوحت بين (0.822-1.122) مما يدل على وجود اختلافات في الإجابات حول المتغيرات

## جدول رقم (5) الإحصائيات الوصفية لمتغيرات نموذج الدراسة

المتغيرات	Code	Mean	Median	S.D	Skewn	Kurto
خبرة المراجعين	EXPERIENCE	3.35	4.00	0.980	-0.201	-0.895
تبادل التقارير من قبل المراجعين	INTER	3.21	3.00	0.781	0.003	-0.456
التعاون في مجال التدريب	TRAIN	3.19	3.00	0.919	0.031	-0.738
مناقشة وإبلاغ نتائج عمليات المراجعة	COMM	3.09	3.00	0.746	-0.309	-0.022
تنسيق توقيت العمل بين المراجعين	TIMING	3.03	3.00	1.122	0.170	-0.969
الإخطار بالقتلغ الأخطاء والأحداث الهامة	NOTIFY	2.90	3.00	0.822	-0.075	-0.629
التنسيق في إعداد خطط المراجعة الخارجية	EAPLAN	2.77	2.67	0.867	0.321	-0.185
الاجتماعات المنتظمة بين المراجعين	MEETING	2.72	2.50	1.032	0.281	-0.833
مستوى التعاون بين المراجعين	COOP	3.06	3.00	0.858	-0.007	-0.983

## 3.8 تحليل الارتباط بين متغيرات نموذج الدراسة (مستوى التعاون بين المراجعين الخارجيين والمراجعين الداخليين):

## ب- 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 بأكتر دقة، وقد وجد أن عدد سبعة من أفراد عينة الدراسة بالمراجعين الخارجيين يحملون تخصص إدارة أعمال واقتصاد، ويرجع ذلك أن لديهم رخص مزاولة مهنة المراجعة الخارجية منذ فترة طويلة سابقة، قبل أن تشتت الدولة الليبية في إصدار رخص لمزاولة مهنة المراجعة الخارجية أن يكون المتقدم للحصول عليها أن يتمتع بالشهادة العلمية في مجال المحاسبة فقط.

## جدول (2) وصف خصائص عينة الدراسة حسب التخصص العلمي

Total	اقتصاد	إدارة أعمال	محاسبة	مراجع خارجي
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

## ج. الخبرة

بالنظر إلى نتائج جدول (3) نلاحظ أن أفراد عينة الدراسة يملكون خبرة عملية عالية حيث نجد أن ما نسبته (36.2%) من أفراد عينة الدراسة هم ممن خبرتهم العملية من (11 إلى 15) سنة وأن ما نسبته (37.2%) من أفراد عينة الدراسة هم ممن تزيد خبرتهم العملية عن (15) سنة وهذا يدل على ارتفاع مستوى الخبرة لدى المشاركين، مما يساعد على أن تتميز الإجابات بدقه وهذا بدوره يؤدي إلى تعزيز وسلامة النتائج.

## جدول (3) وصف خصائص عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة

Total	أكثر من 15 سنة	11- 15	6 - 10	1 - 5	مراجع خارجي
55	20	19	11	5	مراجع خارجي
39	15	15	6	3	مراجع داخلي
94	35	34	17	8	Total
%100	%37.2	%36.2	%18.1	%8.5	النسبة المئوية



(NOTIFY)، والتنسيق في إعداد خطط المراجعة الخارجية (EAPLAN)، والاجتماعات المنتظمة بين المراجعين (MEETING) على المتغير التابع (مستوى التعاون بين المراجعين الداخليين والخارجيين (COOP)، تم استخدام نوعين من تحليل الانحدار للبيانات.  
أولاً: نتائج تحليل الانحدار المتعدد بطريقة المربعات الصغرى (OLS):

جدول رقم (8) معنوية معاملات الانحدار المقدرة بطريقة (OLS) لنموذج الدراسة				
COOP = b <sub>0</sub> + b <sub>1</sub> EXPERIENCE + b <sub>2</sub> INTER + b <sub>3</sub> TRAIN + b <sub>4</sub> COMM + b <sub>5</sub> TIMING + b <sub>6</sub> NOTIFY + b <sub>7</sub> EAPLAN + b <sub>8</sub> MEETING + e				
معاملات الانحدار	الخطأ المعياري	إحصاءه اختبار	t	Sig.
(Constant)	0.099	0.273	0.364	0.717
EXPERIENCE	-0.050	0.064	-0.781	0.437
INTER	0.072	0.086	0.831	0.408
TRAIN	0.233**	0.074	3.140	0.002
COMM	0.281**	0.108	2.608	0.011
TIMING	0.282**	0.064	4.387	0.000
NOTIFY	0.069	0.098	0.704	0.483
EAPLAN	-0.048	0.082	-0.587	0.559
MEETING	0.136 <sup>c</sup>	0.062	2.191	0.031
Number of obs = 94	R <sup>2</sup> = 0.68	Adj-R <sup>2</sup> = 0.65	F-Sig = 0.000	

تشير النتائج والموضحة في الجدول رقم (8) إلى مستوى معنوية اختبار (F) والذي يختبر معنوية معادلة الانحدار المقدر، حيث بلغت مستوى معنوية (F-Sig= 0.000) وهي أقل من مستوى ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية (5%) مما يشير على أن معادلة الانحدار المقدرة لها معنوية في شرح وتفسير سلوك المتغير التابع (مستوى التعاون بين المراجعين). وتشير النتائج أن قيمة معامل التحديد (R<sup>2</sup>) (القوة التفسيرية) يتمتع بمعنوية إحصائية، حيث بلغت القوة التفسيرية لمعادلة الانحدار (0.68) والتي تعبر على أن (68%) مساهمة المتغيرات المستقلة (التي تضمنها نموذج الدراسة) في التغيير الحاصل في المتغير التابع (مستوى التعاون بين المراجعين)، وأن معامل (R<sub>djusted</sub>) الذي يأخذ في الاعتبار الزيادة الحاصلة في درجات الحرية كما هو موضح في الجدول فقد بلغت (Adj-R<sup>2</sup> = 0.65) وعليه فإن المتغيرات المستقلة استطاعت أن تفسر ما نسبته (65%) فقط من التغيير الحاصلة في المتغير التابع، والباقي تعزى إلى عوامل أخرى ولم تدخل في النموذج.  
ثانياً: نتائج تحليل الانحدار اللوجستي الترتيبي بطريقة الاحتمال الأعظم (MLS):

الجدول رقم (9) يعرض نتائج تحليل الانحدار المطبقة على النموذج القياسي المستخدم لاختبار فرضية الدراسة "توجد علاقة تعاون بين المراجعين الخارجيين والمراجعين الداخليين في البيئة الليبية".

حيث تشير النتائج إلى أن المتغيرات المستقلة: الاجتماعات المنتظمة (MEETING) تنسيق وتوقيت العمل بين المراجعين (TIMING) مناقشة وإبلاغ نتائج أعمال المراجعة (COMM)، التعاون في مجال التدريب (TRAIN) هي المتغيرات المهمة والتي لها تأثير إيجابي عند مستوى معنوية (5%) وهي تدعم نتائج معادلة الانحدار المقدرة (LOS)، حيث تشير إلى أن في حالة وجود برامج تدريبية يقدمها المراجعين الخارجيين للمراجعين الداخليين يؤدي إلى زيادة مستوى التعاون بينهم، وأن عملية مناقشة وإبلاغ النتائج حول العمليات التي يقوم بها المراجعين فيما بينهم أثر إيجابي على مستوى التعاون بين المراجعين، وأيضاً متغير التنسيق والتوقيت في العمل بين المراجعين له أثر معنوي في مستوى التعاون بين المراجعين فعندما يكون هناك اهتمام بالتنسيق في توقيت العمل بين المراجعين سيعود ذلك بالإيجابية في مستوى التعاون بين المراجعين بالإضافة إلى ذلك الاجتماعات فعندما يكون هناك اجتماعات دورية ومنتظمة تعقد بين المراجعين الخارجيين والداخليين لمناقشة أعمالهم يؤدي ذلك إلى مزيد من مستوى التعاون بين المراجعين الداخليين والداخليين،

وأما باقي المتغيرات المستقلة: خبرة المراجعين (EXPERIENCE)، وتبادل التقارير (INTER)،

يوضح الجدول رقم (6) نتائج معامل ارتباط (Spearman Correlation) والذي يقيس قوة الارتباط (التوافق) بين متغيرين ترتيبيين (Ordinal) ومن خلال الاختبار الإحصائي لقيمة معامل الارتباط يمكن إقرار أو عدم إقرار وجود علاقة خطية ذات دلالة إحصائية بين متغيرات الدراسة.

جدول رقم (6) مصفوفة معاملات ارتباط سبيرمان بين متغيرات نموذج الدراسة

	USEEX	INTER	TRAIN	COMM	TIMING	NOTIFY	EAPLAN	MEETI	COOP
USEEX	1.00								
INTER	0.311**	1.00							
TRAIN	0.473**	0.370**	1.00						
COMM	0.420**	0.538**	0.524**	1.00					
TIMING	0.352**	0.448**	0.481**	0.506**	1.00				
NOTIFY	0.404**	0.501**	0.491**	0.642**	0.517**	1.00			
EAPLAN	0.261 <sup>c</sup>	0.361**	0.469**	0.464**	0.534**	0.521**	1.00		
MEETI	0.302**	0.249 <sup>c</sup>	0.272**	0.380**	0.460**	0.438**	0.422**	1.00	
COOP	0.384**	0.497**	0.597**	0.656**	0.703**	0.607**	0.475**	0.504**	1.00

حيث:

\*\*\* يشير إلى أن القيمة ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية أقل من 0.01، \*\* على التوالي.

يلاحظ من الجدول رقم (6) الذي يوضح تحليل قوة واتجاه العلاقة الخطية بمعامل ارتباط (التوافق) سبيرمان أن علاقة الارتباط بين متغيرات الدراسة الأول أغلبها جاءت متوسطة وموجبة، فيما عدا تلك العلاقة المتواجدة بين متغير تنسيق وتوقيت العمل (TIMING) والمتغير التابع التعاون بين المراجعين (COOP) حيث جاءت مرتفعة بمعامل ارتباط يبلغ (0.703)، الأمر الذي يمكن من خلاله استبعاد وجود مشكلة الاشتراك الخطي بين متغيرات الدراسة.

#### 4.8 التحقق من عدم وجود مشكلة تعدد العلاقات الخطية (Multicolliniarity) لنموذج الدراسة:

عندما يتوافر في نماذج الانحدار عدة متغيرات مستقلة فإن من الضروري الاعتقاد بوجود ارتباطات بين هذه المتغيرات، وبالتالي هناك حاجة لتشخيص المشكلة بشكل دقيق وباستخدام اختبار معامل تضخم التباين (VIF) تبين عدم وجود ظاهرة الاشتراك الخطي في نموذج الدراسة الأول كما هو مبين في الجدول رقم (7).

جدول رقم (7) التحقق من عدم وجود مشكلة تعدد العلاقات الخطية لنموذج الدراسة

المتغيرات المستقلة	Tolerance	VIF
EXPERIENCE	0.696	1.437
INTER	0.604	1.656
TRAIN	0.592	1.689
COMM	0.426	2.348
TIMING	0.531	1.882
NOTIFY	0.426	2.350
EAPLAN	0.544	1.839
MEETING	0.672	1.488

وكما نلاحظ أن قيم كل متغير في عمود (Tolerance) بعيدة عن الصفر وهذا يدل على عدم وجود مشكلة الارتباطات المتداخلة حيث أن مقياس (Tolerance) يحدد قيمة التباين غير المشترك على كل متغير، وكلما اقتربت قيمته من الصفر دل ذلك على وجود مشكلة لارتباطات المتداخلة، ونلاحظ أن جميع معاملات (VIF) أقل من 10، مما يشير إلى عدم وجود اشتراك خطي في النموذج.

#### 5.8 اختبار وتحليل معنوية نموذج الدراسة لتقدير مستوى التعاون بين المراجعين:

لاختبار أثر المتغيرات المستقلة في النموذج الأول والتي اشتملت على خبرة المراجعين (EXPERIENCE)، وتبادل التقارير من قبل المراجعين (INTER)، والتعاون في مجال التدريب (TRAIN)، ومناقشة وإبلاغ نتائج عمليات المراجعة (COMM)، وتنسيق توقيت العمل بين المراجعين (TIMING)، والإخطار باكتشاف الاحتيال والأحداث الهامة

دراسة (مشتهي، 2013) على أن المراجعين الخارجيين في قطاع غزة لديهم إبلاغ جيد عن نتائج الأعمال مع المراجعين الداخليين، وأيضا دراسة (خليدة وفاتح، 2017) حيث توصلت نتائج هذه الدراسة إلى أن المراجعة الداخلية لا بد لها من آليات تواصل مع أطراف الحكومة والذي من بينهم المراجع الخارجي لإبلاغه عن نتائج أعماله.

5. أشارت نتائج الدراسة إلى وجود تأثير إيجابي لمتغير تنسيق وتوقيت العمل (TIMING) على مستوى التعاون بين المراجعين الخارجيين والداخلين، بمعنى أنه كلما كان هناك تنسيق في توقيت العمل بين المراجعين لأداء أعمالهم كلما كان هناك مستوى عال في التعاون بين المراجعين، وهذا ما أشار إليه معيار المراجعة الخارجية رقم (610) على أنه إذا قرر المراجع الخارجي الاستعانة بالمراجع الداخلي لا بد من أخذ التنسيق وتوقيت العمل في الحسبان.

6. أشارت نتائج الدراسة إلى عدم وجود تأثير لمتغير الإخطار باكتشاف الاحتيال (NOTET) على مستوى التعاون بين المراجعين وهي النتيجة تتفق مع دراسة (Saidin, 2010) التي تشير نتائجها إلى أن اكتشاف الاحتيال من قبل أطراف المراجعة الداخلية لا يؤثر في مستوى التعاون بينهم، والأمر قد يكون ناتج عن ضعف تشجيع الإدارة أو لجنة المراجعة للمراجعين لاكتشاف الاحتيال والإبلاغ عنه كل منهما الآخر.

7. أن متغير خطة المراجعة (EPPAN)، ليس له تأثير على مستوى التعاون بين المراجعين، وهذه النتيجة ربما تكون سببها أن المراجعين الخارجيين لديهم وقت قصير في أداء أعمالهم مما يجعله لا يلتزم بخطة المراجعة الموسعة مسبقا.

8. أن متغير الاجتماعات المنتظمة (MEETING) له اثر معنوي موجب الاتجاه على مستوى التعاون بين المراجعين وهي تتفق مع دراسة (Saidin, 2010) التي تشير إلى أنه كلما كانت الاجتماعات منتظمة بين المراجعين الخارجيين والداخلين كلما زاد مستوى التعاون بينهما كبير وهذا يفسر على أنه عند انعقاد الاجتماعات سوف يتم توضيح الأعمال ومناقشتها مما سيكون له أثر على التعاون بينهما، وهذا ما جاء في توصيات المعهد المراجعين الداخليين (AII) حيث أشار إلى أن الوضع المثالي للعلاقة بين المراجعين الداخليين والخارجيين تكون عندما يكون هناك اجتماعات منتظمة بينهما.

ومما سبق نستنتج أن كل من المتغيرات (تبادل التقارير (INTER) ومناقشة وإبلاغ النتائج (COMM)، وتوقيت العمل (TIMING)، والاجتماعات المنتظمة (MEETING) هي المتغيرات المستقلة التي لها أثر على المتغير التابع (مستوى التعاون بين المراجعين) وأما باقي المتغيرات المستقلة (تبادل التقارير (INTER)، وخبرة المراجعين الداخليين (IAEXP)، واكتشاف الأخطار (NOTET)، وخطة المراجعة (EPPAN) ليس لها تأثير على المتغير التابع (مستوى التعاون بين المراجعين)

## 2.9 التوصيات:

بناء على النتائج توصي الدراسة بالآتي:

1. الرفع من كفاءة المراجعين الداخليين وإخضاعهم لدورات تدريبية مهنية وتعليم مستمر للحصول على الأساليب والأفكار الجديدة في مجال المراجعة، وتعريفهم بنطاق العمل المطلوب منهم ومدى العناية المهنية الواجب اتباعها.
2. على إدارة الشركات تسهيل عملية التواصل بين المراجعين الخارجيين والداخلين عن طريق مجلس الإدارة أو لجنة المراجعة من خلال تبادل التقارير والاجتماعات والاتصالات المفتوحة وخطة للمراجعة، لما يعود ذلك بالنفع على جودة عملية المراجعة.
4. على إدارة الشركات دعم المراجعة الداخلية والعمل على تفعيل إدارة المخاطر والعمل على وجود وصف وتحديد وفصل وظيفي مع وضوح خطوط السلطة والاتصال والتوثيق.

وإخطار باكتشاف الاحتيال والأحداث الهامة (NOTIFY)، وخطة المراجعة الخارجية (EAPLAN)، فقد أظهرت النتائج أنها ليس لها تأثير على مستوى التعاون بين المراجعين (المتغير التابع في معادلة الانحدار) عند مستوى معنوية (5%) .

جدول رقم (9) معنوية معاملات الانحدار اللوجستي الترتيبي لنموذج الدراسة				
$Ln(\theta) = \alpha_0 - b_1 \text{ EXPERIENCE} - b_2 \text{ INTER} - b_3 \text{ TRAIN} - b_4 \text{ COMM} - b_5 \text{ TIMING} - b_6 \text{ NOTIFY} - b_7 \text{ EAPLAN} - b_8 \text{ MEETING} - e$				
مستوى المعنوية	إحصاء اختبار	الخطا المعياري	معاملات الانحدار اللوجستي	
	Wald	Std. Error	Coefficients	Sig.
	0.284	0.240	-0.128	0.594
	1.128	0.325	0.345	0.288
	8.616	0.293	0.860**	0.003
	10.283	0.422	1.354**	0.001
	15.155	0.258	1.005***	0.000
	0.028	0.363	0.061	0.867
	0.060	0.310	-0.076	0.807
	8.008	0.241	0.681**	0.005
R <sup>2</sup> Cox-Snell = 0.69		R <sup>2</sup> Nagelkerke = 0.70		Chi-Square-Sig = 0.000

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

## 9 مناقشة النتائج:

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على العلاقة بين المراجعة الخارجية والمراجعة الداخلية في البيئة الليبية من خلال التعرف على مستوى التعاون بين المراجعين الخارجيين والداخلين في الشركات الليبية، وتم اختبار فرضية الدراسة (يوجد تعاون بين المراجعين الخارجيين والداخلين) باستخدام نموذج الانحدار الذي اشتمل على ثمان متغيرات مستقلة تؤثر في مستوى التعاون، وقد تم استخدام لنموذج الانحدار الخطي المتعدد (OLS) ونموذج الانحدار اللوجستي الترتيبي (وبالنظر إلى نتائج الانحدار اللوجستي الترتيبي نستخلص أهم الاستنتاجات والتفسيرات التي تم التوصل إليها:

## 1.9 النتائج المتعلقة حول مستوى التعاون بين المراجعين الخارجيين والداخلين:

أشارت نتائج الدراسة إلى الآتي:

1. أن متغير الخبرة (IAEXP) ليس له تأثير على مستوى التعاون بين المراجعين الخارجيين والداخلين، وهذه النتيجة لا تتفق مع دراسة (Saidin, 2010) التي توصلت إلى أن الخبرة لدى المراجعين الداخليين العاملين بالسلطات المحلية بكل من إنجلترا وماليزيا لها تأثير على مستوى التعاون بين المراجعين الخارجيين والداخلين، وقد تفسر هذه النتيجة على أن الخبرة لدى المراجعين الداخليين في البيئة الليبية ما هي إلا تراكم لسنوات من العمل الروتيني بدون تطوير للكودرات البشرية ويدل ذلك ما جاءت به النتائج الديمغرافية لعينة الدراسة التي أشارت إلى افتقار المشاركين للشهادات والدورات المهنية المتخصصة في المراجعة.

2. أن متغير تبادل التقارير (INTER) بين المراجعين ليس له أثر معنوي على مستوى التعاون بين المراجعين الخارجيين والداخلين، بمعنى أن المراجعين الداخليين والخارجيين ليس لهم اهتمام في مجال تبادل التقارير بينهما، أي أن هناك ضعف في تبادل التقارير بين المراجعين الداخليين في الشركات الليبية والمراجعين الخارجيين، مما جعل قبول التقارير بينهما لا يرتقي لأن يكون مؤثر في مجال التعاون، أو قد لا يتم إعداد تقرير بالشكل الذي يجعل من قبول هذه التقارير تكون ذو تأثير على درجة التعاون.

3. أن متغير توفر مجال التدريب (TRAIN) من قبل المراجع الخارجي للمراجعة الداخلية، له تأثير إيجابي في مستوى التعاون بين المراجعين الخارجيين والداخلين، نظرا للخبرة الميدانية التي يتمتع بها المراجع الخارجي والتي تكون ذات فائدة للمراجع الداخلي.

4. أشارت نتائج الدراسة إلى وجود أثر معنوي موجب الاتجاه لمتغير مناقشة وإبلاغ النتائج (COMM) على مستوى التعاون بين المراجعين الخارجيين والداخلين، وهذا يفسر على أنه كلما كانت هناك إبلاغ عن النتائج الهامة التي تحدث كلما كان أثر ذلك إيجابيا على مستوى التعاون بينهما. وتتفق هذه النتيجة مع نتيجة

• مزياني، نور الدين. (2010). دراسة نظرية تحليلية لدور المراجعة الداخلي في عملية حوكمة الشركات. مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، ع (4)، ص 130-145.

• 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.

#### ثانياً: المراجع الأجنبية:

• Institute of Internal Auditors IIA, (2017), "Code of Ethics and Standards of Professional Practice for Internal Auditing ". Available at <https://na.theiia.org/standards-guidance/Pages/Standards-and-Guidance-IPPF.aspx> 17/05/2018.

• European Confederation of the Institute of Internal Auditors (ECIIA) Improving Cooperation between Internal and External Audit., 2013, online at <http://www.eciia.eu/wp-content/uploads/2013/11/ECIIA-Internal-vs-ExternalAudit-WEB.pdf>

• Endaya, K. A. (2014). Coordination and cooperation between internal and external auditors. *Research Journal of Finance and Accounting*, 5 (9), 76-80.

• Fowzia, R. (2010). Co-operation between internal and external auditors: a comparative study on nationalized and foreign banks in Bangladesh. *World Journal of management*, 2 (2), 22-35.

• Jabbar, N. S. (2018). The Implications of Internal and External Auditing Integration on the Auditing Performance and Its Impact on.

• 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.

• O'Regan, D. (2013). Relying on external audit's work: effective collaboration is the foundation for successful internal/external auditor relationships. *Internal Auditor*, 70 (1), 19-21

• 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*.

• Saidin, S. Z. (2011). *The relationship between internal and external auditors of local authorities in England and Malaysia* (Doctoral dissertation, University of Sheffield)

5. على الجهات المهنية ضرورة سن وتطوير القوانين والأنظمة والتعليمات التي تعمل على تنظيم العلاقة بين المراجعين الخارجيين والمراجعين الداخليين في الشركات الليبية.

#### المراجع:

##### أولاً: المراجع العربية:

• أبوسرعة، عبد السلام عبد الله سعيد (2010). التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية. رسالة ماجستير غير منشورة. قسم علوم تجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير- جامعة الجزائر.

• السحار، أكرم صابر. (2015). العلاقة بين تطبيق إطار حوكمة الشركات وجودة الأداء المهني للمراجع الخارجي. رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.

• الصوص، إباد سعيد (2012). مدى فاعلية لجان المراجعة في دعم آليات المراجعة الداخلي والخارجي، رسالة ماجستير غير منشورة. الجامعة الإسلامية، غزة.

• أنيسه، صلاح. (2018). دور العلاقة التكاملية بين المراجعة الداخلي والخارجي في تسيير المؤسسة، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية علوم الاقتصادية والتسيير، جامعة بن عبد الحميد باديس، مستغانم.

• أوما، سيكران. (2010). طرق البحث في الإدارة: مدخل لبناء المهارات البحثية. (ط2)، المملكة العربية السعودية، دار المريخ، ترجمة إسماعيل بسبوني.

• خليفة، عبير وسردوك، فاتح (2017). دور آليات حوكمة الشركات في تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية. مجلة رؤى اقتصادية، جامعة الشهيد حمة بخضر الودي، الجزائر ع (12)، ص (469-483).

• درهمون، هلال وأحمد خليفة. (2018). جودة المراجعة وآليات حوكمة الشركات. المجلة الاقتصادية والمالية، (4) ع (1)، ص 109-120.

• شريقي، عمر. (2013). التنظيم المهني للمراجعة، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف، الجزائر.

• شريقي، عمر. (2015). المراجعة الداخلي كأحد أهم الآليات في نظام الحوكمة ودوره في الرفع من جودة الأداء في المؤسسة. مجلة أداء المؤسسات الجزائرية. ع (7)

• عبد الرحمان ثورية. (2017). تكامل المراجعة الداخلي والخارجي ودوره في تحسين جودة المعلومة المحاسبية (دراسة حالة المؤسسات الاقتصادية)، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية والتسيير، جامعة محمد نواصي وحيدر، 2015 بسكرة، الجزائر.

• عبد ربه، راند محمد (2010). المراجعة الداخلية. الجنادرية للنشر والتوزيع.

• كديدة، فارس (2015) "مدى تفعيل المراجعة الداخلية لنظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية. رسالة ماجستير غير منشورة - قسم العلوم التجارية- كلية العلوم الاقتصادية. - جامعة قاصدي - مرباح ورقلة الجزائر.

• لريش، منصور محمد. الشميلة، ميلاد رجب (2015). "إسهامات المراجع الخارجي في الرفع من مستوى حوكمة الشركات في البيئة الليبية"، مجلة المنتدى الأكاديمي- الجامعة الأسمرية الإسلامية. 2017 ع (1)، ص 409-438.

• لطفي، أمين. (2009). فلسفة المراجعة. ط (1). القاهرة، الدار الجامعية.

• 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.