

أثر خصائص مكاتب المراجعة على تحقيق التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية من وجهة نظر المراجعين الخارجيين في مدينة مصراتة

أحمد محمد البشير التير

الأكاديمية الليبية للدراسات العليا / مصراتة

teer@lam.edu.ly

يوسف رمضان محمود أحمد

معهد الهيثم للعلوم الإدارية والمالية مصراتة

yousefahmed@sci.misuratau.edu.ly

تاريخ النشر: 2025.09.16

تاريخ القبول: 2025.09.09

تاريخ الاستلام: 2025.07.10

الملخص

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة أثر خصائص مكاتب المراجعة الخارجية على تحقيق التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في مدينة مصراتة، واشتملت خصائص مكاتب المراجعة على (حجم مكتب المراجعة، التخصص القطاعي، الخدمات الاستشارية، سمعة مكتب المراجعة)، وتم اتباع المنهج الوصفي التحليلي، ولجمع بيانات الدراسة تم استخدام استمارة الاستبانة التي تم توزيعها على عينة عشوائية لمفردات مجتمع الدراسة، بلغت عددها (91) استبانة صالحة للتحليل، ولتحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة تم استخدام الانحدار المتعدد بواسطة البرنامج الإحصائي (SPSS).

وتوصلت الدراسة إلى أن خصائص مكاتب المراجعة المتمثلة في (التخصص القطاعي، الخدمات الاستشارية، سمعة مكتب المراجعة) ذات أثر ذي دلالة إحصائية على التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية من وجهة نظر المراجعين الخارجيين في مدينة مصراتة، بينما خاصية حجم مكتب المراجعة أظهرت النتائج أنها ليس لها تأثير في تكامل المراجعة الداخلية مع المراجعة الخارجية.

الكلمات المفتاحية: خصائص مكاتب المراجعة، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية

**The impact of the characteristics of audit offices on achieving integration between internal auditing and external auditing
From the point of view of external auditors in the city of Misrata.**

Yousef Ramadan Mahmood ahmed
Al-Haytham Institute for
Administrative and Financial Sciences
yousefahmed@sci.misuratau.edu.ly

Ahmed Mohamed Alteer
Libyan Academy
teer@lam.edu.ly

Abstract:

This study aimed to know the impact of the characteristics of external audit offices on achieving integration between internal audit and external audit in the city of Misurata. The characteristics of audit offices included (size of the audit office, sectoral specialization, consulting services, reputation of the audit office). The descriptive analytical approach was followed. To collect the study data, a questionnaire form was used that was distributed to a random sample of the study community's components, the number of which was (105) questionnaires, of which (91) were valid for analysis, and included external audit offices in the city of Misurata. The Cronbach's alpha test was used to test the validity and reliability of the study tool, and descriptive statistics were used to analyze the characteristics of the sample. To analyze the data and test the study hypotheses, multiple regression was used using the statistical program (SPSS). The study concluded that the characteristics of audit offices represented by (sectoral specialization, consulting services, reputation of the audit office) have a statistically significant impact on the integration between internal audit and external audit from the point of view of external auditors in the city of Misurata, while the characteristics of the size of the audit office showed that the results did not affect the integration of internal audit with external audit..

Keywords *characteristics of audit firms, integration between internal and external audit*

1. مقدمة:

نتيجة لانتشار العولمة في مختلف دول العالم، والتطور المتزايد والمستمر في أنشطة الشركات، في ظل القوانين والأنظمة والمعايير المحلية والدولية المتبعة حالياً التي باتت تتسم بمستويات مختلفة من التعقيد والصرامة، فقد أصبح لزاماً على إدارة الشركات وأعضاء أجهزتها الإدارية انتباهاً أكثر وحرصاً متزايداً على ضبط أنشطتها، من خلال فرض معايير وضوابط أكثر دقة للمحاسبة والمراجعة على نتائج حسن إدارة أداء هذه الشركات.

وفي ظل التغيرات والتحولات الاقتصادية والاجتماعية التي اجتاحت العالم في عقد التسعينات من القرن العشرين، وخاصة في دول اسيا وأمريكا اللاتينية وروسيا، إضافة إلى أزمة الثقة التي عصفت بمهنة المحاسبة والمراجعة في السنوات الأخيرة نتيجة انهيار العديد من الشركات الكبرى في العالم مثل: شركة (Enron) و (Worldcom) وشركة (Arthur Andersen)، فقد أسهم ذلك في ظهور بعض المصطلحات والمفاهيم المرتبطة بضبط الأداء والممارسات المحاسبية، من خلال وجوب توفر العديد من الإجراءات التي تضمن شفافية سير العمل، والمحافظة على حقوق المساهمين وضمان دقة التقارير المالية وفعالية إجراءات الرقابة الداخلية.

إن ظهور المراجعة بشقيها المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية وتطورهما حتى وصلنا إلى ما هما عليه اليوم، جاء تبعا وتلبية للتطور المستمر لحياة البشرية الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، وتوسع الشركات وتشعب وظائفها وزيادة درجة تعقيدها وتفرعاتها وانفصال الملكية عن الإدارة. وقد كان ظهور المراجعة الخارجية قبل ظهور المراجعة الداخلية بوقت طويل، نتيجة لتولد حاجة المجتمع من المراجعة الخارجية قبل حاجته من المراجعة الداخلية، فلكل منهما أهدافها، ومسؤولياتها، وصلاحياتها ومنهجيتها التنفيذية الخاصة المشتقة من القواعد والمبادئ والمعايير التي تحكمها (بوجلخة وآخرون، 2017).

إن هاتين المراجعتين يعتبران من أهم دعائم آليات حوكمة الشركات التي تتبوأ أهمية خاصة في أجندة المال والأعمال في الوقت الراهن، لما تعود به من نفع على المؤسسات والمجتمع بأسره.

يتضح مما ذكره أهمية وضرورة وجود خدمات الوظيفتين داخل المؤسسة، حيث تحتاج المؤسسة بشدة إلى كلا الخدمتين. وليس هذا فحسب، بل يجب أن تتضافر جهود الوظيفتين

وتتكامل أثناء تنفيذ مهامهما، لما لذلك من تأثير كبير على تحقيق أهدافهما بجودة عالية، مما يسهم في تحسين إدارة المؤسسة ونجاحها في الوصول إلى أهدافها.

من هنا جاءت أهمية ودور هذه الدراسة التي تهدف إلى شرح خصائص مكاتب المراجعة وأثرها في تحقيق التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية ومدى أهمية ذلك التكامل على مستوى تحقيق المراجعتين لأهدافهما، وعلى مستوى نجاح المؤسسة وتحقيقها لأهدافها.

من خلال مقارنة الدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع الدراسة نشير إلى أن الدراسة الحالية تتفق مع الدراسات السابقة في هدفها العام، فهناك العديد من الدراسات العربية التي تناولت خصائص مكاتب المراجعة وقامت بدراسة أثر تلك الخصائص أو بعض منها، حيث قامت دراسة (الجلال، 2010) بدراسة الخصائص (حجم مكتب المراجعة، والمنافسة بين مكاتب المراجعة، أتعاب المراجعة، التخصص القطاعي، طول فترة الارتباط، الدعاوى القضائية ضد مكتب المراجعة، تقديم الخدمات الاستشارية، نظام الاتصال في مكاتب المراجعة) وأثر هذه الخصائص على جودة الأداء، وتناولت دراسة (الطويل، 2012) مجموعة من الخصائص (حجم مكتب المراجعة، الخبرة المهنية، التأهيل العلمي والعملي، المنافسة بين مكاتب المراجعة، السمعة الجيدة لمكاتب المراجعة، الدعاوى القضائية المرفوعة ضد مكتب المراجعة، و الخدمات الاستشارية)، وتناولت دراسة (الكاسح؛ 2015) مجموعة من الخصائص تمثلت في (حجم مكتب المراجعة، وسمعة مكتب المراجعة، المنافسة بين مكاتب المراجعة)، كما تناولت دراسة (محمد، 2018) أربعة خصائص تمثلت في (المعرفة بنشاط العميل، وحجم مكتب المراجعة، سمعة مكتب المراجعة، وفترة الارتباط بالعميل)، وتناولت دراسة (أبوخرانة وآخرون، 2018) خاصيتين هما (حجم مكتب المراجعة، والتخصص القطاعي)، وتناولت دراسة (الملهوف، 2020) مجموعة من الخصائص تمثلت في حجم مكتب المراجعة، وطول فترة الارتباط بالعميل، والمنافسة بين مكاتب المراجعة)، كما قامت دراسة (عرفات، 2022) بدراسة مجموعة خصائص تمثلت في (مستوى التخصص القطاعي، وطول فترة الارتباط بالشركة محل المراجعة، ونوع مدخل المراجعة الخارجية المستخدم في عملية المراجعة)، كما أن هنالك العديد من الدراسات في البيئة العربية التي تناولت العلاقة والتعاون بين المراجعين الداخليين والخارجيين (المدهون، 2014؛ اوشيتيخ وتيقرين، 2015؛ بوجلخة وآخرون، 2017؛ أحمد، 2021)، وفي البيئة الليبية هناك العديد من



الدراسات التي تناولت طبيعة العلاقة بين المراجعين الداخليين والخارجيين (الشباح، 2019، الطويل ونورالدين، 2021)، فيما اختبرت دراسة (الكاسح، 2022) أثر فعالية لجان المراجعة على التكامل بين المراجعة بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في ظل تطبيق قواعد الحوكمة بالمصارف الليبية، ولكن تميزت الدراسة الحالية بأنه تم إجراؤها في البيئة الليبية بالتركيز على أثر خصائص مكاتب المراجعة على تحقيق التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، حيث اختبرت خصائص مكاتب المراجعة (حجم المكتب، التخصص القطاعي، الخدمات الاستشارية، سمعة المكتب) وأثرها على تحقيق التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في مدينة مصراتة.

2- مشكلة الدراسة

تزايدت الحاجة إلى وجود علاقة تعاون بين المراجع الخارجي والمراجع الداخلي بسبب تزايد كل من مخاطر فهم المراجع الخارجي لبيئة المؤسسة محل المراجعة، ومخاطر الأخطاء الجوهرية فيها، وفي المقابل استفاد المراجع الداخلي من خبرة المراجع الخارجي، ونتيجة للتطورات الاقتصادية والأزمات المالية التي يشهدها العالم، زاد الاهتمام بدراسة العلاقة بين المراجعة الخارجية والمراجعة الداخلية (الشباح، 2019).

كما أشارت دراسة اللافي والبوسيفي (2021) إلى تدني التعاون بين المراجعين الداخليين والخارجيين وانخفاض التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في المصارف الليبية، الأمر الذي ينعكس سلباً على الأداء، كما أن اعتماد المراجعين الخارجيين على أعمال المراجعين الداخليين لا يرتقي إلى المستوى المطلوب لتحقيق التكامل بينهما في البيئة المحلية (الشباح، 2019).

علاوة على ذلك فإن التكامل بين المراجعة الخارجية والمراجعة الداخلية من شأنه رفع مستويات أداء كلاهما (محسن، 2011؛ الكاسح، 2022)، الذي يتأثر بالعديد من العوامل والمحددات حيث أظهرت دراسة (الجلال، 2010)، أن حجم مكتب المراجعة والتخصص القطاعي يسهم بشكل كبير في رفع جودة الأداء للمراجعين الخارجيين، كما بينت دراسة الطويل أن حجم مكتب المراجعة وسمعة المراجع الخارجي لهما تأثير على ممارسة المهنة وأسلوب تعامله مع الشركات محل المراجعة— كما أن للتخصص القطاعي دوراً فعالاً على أعمال المراجعة الداخلية فهو يزيد

من الفهم ويعزز التعاون بين المراجعين الداخليين والمراجعين الخارجيين (شلا، 2015)، ويضيف سعود وآخرون (2020)، إلى العوامل السابقة تقديم الخدمات الاستشارية التي لها وقع على جميع الممارسات لاسيما أنها تقرب بين جميع الأطراف بما يعزز التعاون والتكامل بين الأطراف المهمة بعملية المراجعة.

ونظراً لأهمية التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في ضمان حسن سير أعمالهما والوصول إلى نتائج تخدم كل الأطراف المستفيدة من أعمال المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية ولضعف التكامل في البيئة المحلية كما بينت دراسة الشباح (2019)، وتأثر التكامل بالعديد من العوامل والمحددات التي تكون سبباً في عدم الوصول إلى المستوى الملائم من التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، جاءت هذه الدراسة لمعرفة أثر خصائص مكاتب المراجعة على تحقيق التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية من وجهة نظر المراجعين الخارجيين في مدينة مصراتة.

بناءً على ما سبق يمكن عرض مشكلة الدراسة في السؤال التالي:

ما أثر خصائص مكتب المراجعة على تحقيق التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية؟

ومن السؤال الرئيسي تتفرع الأسئلة التالية:

السؤال الأول: هل يوجد أثر لحجم مكتب المراجعة على تحقيق التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية؟

السؤال الثاني: هل يوجد أثر للتخصص القطاعي لمكتب المراجعة على تحقيق التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية؟

السؤال الثالث: هل يوجد أثر للخدمات الاستشارية التي يقدمها مكتب المراجعة على تحقيق التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية؟

السؤال الرابع: هل يوجد أثر لسمعة مكتب المراجعة على تحقيق التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية؟

3 أهمية الدراسة:

من خلال طرح الدراسات السابقة ومشكلة الدراسة يمكن القول بأن أهمية الدراسة تكمن في الآتي:



الأهمية العلمية: تسهم الدراسة في تقديم نموذج جديد من خلال دراسة العلاقة بين خصائص مكاتب المراجعة (حجم مكتب المراجعة، التخصص القطاعي، الخدمات الاستشارية، سمعة مكتب المراجعة) على تحقيق التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في مدينة مصراتة، وذلك من خلال تناولها لموضوع العلاقة بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية من جانب معرفة خصائص مكاتب المراجعة المؤثرة على التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، وافتقار البيئة المحلية لدراسات مماثلة

الأهمية العملية: تكتسب هذه الدراسة أهميتها من خلال الخروج بالنتائج والتوصيات التي تؤدي إلى تحسين خصائص مكاتب المراجعة والاهتمام بها والعمل على تطوير التعاون بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية.

4 أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى:

- 1- التعرف على أثر حجم مكاتب المراجعة على تحقيق التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في مدينة مصراتة.
- 2- التعرف على أثر التخصص القطاعي لمكاتب المراجعة على تحقيق التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في مدينة مصراتة.
- 3- التعرف على أثر الخدمات الاستشارية لمكاتب المراجعة على تحقيق التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في مدينة مصراتة.
- 4- التعرف على أثر سمعة مكاتب المراجعة على تحقيق التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في مدينة مصراتة.

5 فرضيات الدراسة:

بناءً على مشكلة وأهداف الدراسة تم وضع الفرضيات التالية:

الفرضية الأولى: يوجد أثر لحجم مكاتب المراجعة على تحقيق التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في مدينة مصراتة.

الفرضية الثانية: يوجد أثر للتخصص القطاعي لمكاتب المراجعة على تحقيق التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في مدينة مصراتة.

الفرضية الثالثة: يوجد أثر للخدمات الاستشارية التي تقدمها مكاتب المراجعة على تحقيق التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في مدينة مصراتة.

الفرضية الرابعة: يوجد أثر لسمعة مكاتب المراجعة على تحقيق التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في مدينة مصراتة.

6. الإطار النظري: إن ظهور المراجعة نتيجة لحاجة المجتمع لها، وقد تطورت تبعاً لتطور حياة المجتمع وتطور احتياجاته من البيانات والمعلومات، وانعكس توسع الأنشطة الاقتصادية على المؤسسة خاصة مع كبر حجم الأعمال وتوسع نطاق المعاملات التجارية وتشابكها حيث أصبحت المؤسسة تتعامل مع أطراف خارجية عديدة قد ترتبط معها مصالح بشكل مباشر، مما أدى إلى انفصال الملكية عن الإدارة، ومن أجل اطمئنان الملاك على حسن سلامة سير الشركة والتأكد من صدق المعلومات والبيانات التي تعبر عن مركزها المالي الحقيقي، وكذلك لطمأنة الأطراف الخارجية المستخدمة لتلك المعلومات، ظهرت الحاجة لوجود المراجعة الخارجية لإعطاء رأي فني عن الواقع الحقيقي ومركزه المالي للمؤسسة

1.6 خصائص مكاتب المراجعة: إن تقييم فعالية عملية المراجعة يعتمد بدرجة عالية على خصائص مكاتب المراجعة التي تساعد في أداء خدماته بجودة مهنية عالية مثل حجم مكتب المراجعة، والخدمات الاستشارية التي يقدمها مكتب المراجعة، كلما كانت طبيعة عملية المراجعة تتصف بجودة عالية كلما جعلت عملية المراجعة ذات قيمة معتبرة، لذلك اتجهت مكاتب المراجعة الى التخصص في قطاع معين.

ويعتبر التخصص القطاعي من سمات العصر الحديث، خاصة وأن المراجع لم يعد يقوم بكافة الأعمال في مجال مهنة المراجعة مما أدى إلى ضرورة توجه المراجعين نحو التخصص في قطاع محدد.

1.1.6 حجم مكتب المراجعة:

يعد من خصائص مكاتب المراجعة حجم المكتب الذي يسهم بصورة فاعلة في تحسين الأداء المهني للمراجعين الخارجيين



1.1.1.6 مفهوم حجم مكتب المراجعة: يقاس حجم مكتب المراجعة بعدد العاملين، حيث إن مكاتب المراجعة الكبيرة التي لديها عدد كبير من المراجعين تقدم خدمات مراجعة ذات جودة عالية أكثر من مكاتب المراجعة الصغيرة ذات العدد القليل من المراجعين، ويرجع ذلك لقدرة هذه المكاتب الكبيرة على التخطيط الجيد لعملية المراجعة الخارجية، والتدريب المتخصص للموارد البشرية لتوفير أفراد من ذوي الكفاءة المهنية العالية والاستثمارات الكبيرة في المعرفة العامة والتعليم المستمر، وإمكانية رقابة سلوك أفراد فريق المراجعة، واستخدام الأساليب الفنية الحديثة لأداء عملية المراجعة الخارجية، وأن مكاتب المراجعة الكبيرة تكون أكثر قدرة على مقاومة ضغوط العملاء من مكاتب المراجعة الصغيرة، لا سيما المكاتب الأربعة الكبار، كما أن كبر حجم مكتب المراجعة يقابله سمعة مهنية جيدة اكتسبها المكتب خلال عدد من السنوات مما يجعل هذا المكتب أكثر حرصاً على الالتزام بتنفيذ المراجعة الخارجية. (الخير، 2017)

كما اعتمدت دراسة انديه وغيث (2016) في قياس حجم مكتب المراجعة على عدد العاملين في المكتب، حيث رأت الدراسة أن مكتب المراجعة الذي يضم أقل من خمسة مراجعين يصنف على أنه مكتب صغير الحجم، وأن المكتب الذي يضم ما بين خمسة إلى عشرة مراجعين يصنف على أنه مكتب متوسط الحجم، في حين اعتبرت الدراسة أن مكتب المراجعة الذي يضم أكثر من عشرة مراجعين يصنف على أنه مكتب مراجعة كبير الحجم.

2-1-1-6 العلاقة بين حجم مكتب المراجعة والتكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية: لا شك في أن حجم مكتب المراجعة أحد الخصائص المهمة لمكاتب المراجعة لاسيما أن المكاتب الكبيرة تعني وجود تنوع في التخصصات لدى المراجعين وتوافر في الخبرات لدى فرق عمل المراجعة (الخير، 2017)، مما يزيد من قدراتهم ووعيهم في تقييم أعمال المراجعين الداخليين ومدى اعتمادهم عليها، كما أظهرت دراسة الطويل (2012) ان حجم مكاتب المراجعة له دور إيجابي في رفع مستوى الممارسة المهنية لمكاتب المراجعة الأمر الذي يزيد من قدرات المراجعين الخارجيين في الاعتماد على أعمال المراجعين الداخليين الذي أكدته العديد من الدراسات السابقة. (أبوخزانه وآخرون، 2018؛ سعود وآخرون، 2020).

2.1.6: التخصص القطاعي:

بعد التخصص القطاعي لمكتب المراجعة من المتغيرات التي زادت أهميتها في أواخر القرن العشرين، نظراً لتفاقم المشاكل التي شهدتها بيئة الأعمال وانحياز عدد من الشركات العالمية الكبرى، الأمر الذي أدى إلى بروز تساؤلات حول الدور الذي تقوم به مكاتب المراجعة، والدور المتوقع منها، وأهمية التخصص القطاعي لمكاتب المراجعة في تطوير مستويات أداء المراجعين فيها، وتحسين مستويات جودة تنفيذ عملية المراجعة.

1.2.1.6: مفهوم التخصص القطاعي: يقصد بالتخصص القطاعي لمكتب المراجعة وجود بعض المكاتب المتخصصة في مراجعة مؤسسات تنتمي إلى صناعة معينة، مما يشير إلى أن مكتب المراجعة المتخصص يكون له حصة مميزة أو نصيب في سوق خدمات المراجعة، كما يعرف التخصص القطاعي على أنه قيام المراجع بأداء خدمات المراجعة المستقلة إلى عملاء ينتمون إلى قطاع صناعي واحد، بما يتضمن تماثل طبيعة العمليات التي تقوم بها المؤسسات في القطاع نفسه، وإمكانية الحصول على المعارف والخبرات المتعلقة بطبيعة تلك العمليات، وبعد التخصص القطاعي لمراجع الحسابات من القضايا المهمة التي تؤثر على مهنة المراجعة، ومدى قدرة مكاتب المراجعة على أداء مهامها مستقبلاً، حيث شهد سوق خدمات مهنة المراجعة تغيرات عديدة، من أهمها زيادة حدة المنافسة بين مكاتب المراجعة، نظراً لسعي مكاتب المراجعة كبيرة الحجم إلى زيادة حصتها السوقية من خلال محاولة جذب عملاء مكاتب المراجعة الأخرى، مما ترتب عليه تحقيق مكاتب المراجعة كبيرة الحجم أرباحاً عالية في مقابل الانخفاض الملحوظ في إيرادات مكاتب المراجعة الأخرى، الأمر الذي زاد من أهمية قيام مكاتب المراجعة في البحث عن الوسائل التي تحقق لها مزايا تنافسية، من خلال التخصص القطاعي لمكاتب المراجعة في صناعة المؤسسات التي تنتمي إلى قطاع واحد، والذي يعد من الوسائل التي تمكن مكتب المراجعة من تحقيق مزايا تنافسية في سوق خدمات مهنة المراجعة، وذلك على اعتبار أن التخصص القطاعي يعد من الوسائل التي توفر ضماناً لمكاتب المراجعة للاستمرار في مزاولة نشاطها في ظل بيئة تتسم بديناميكيته، وزيادة حدة المنافسة التي تشهدها، وتقييم أعمال المراجعة الداخلية والاعتماد عليها (الجلال، 2010).

6-2-1-2 العلاقة بين التخصص القطاعي والتكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة

الخارجية:



أكدت العديد من الدراسات السابقة الدور الذي يلعبه التخصص القطاعي في رفع مستوى مهارات المراجع في التعامل مع الشركات محل المراجعة، كما يسهم في أداء أفضل للمراجع الخارجي سواءً في تقييم نظم الرقابة الداخلية، أو أعمال المراجعة الداخلية، لما يمتلكه المراجع المتخصص في قطاع معين من قدرة على فهم وتقييم الأعمال في مجال تخصصه (الجلال، 2010؛ أبوخرانة وآخرون، 2018؛ سعود وآخرون، 2020)، ومما لا شك فيه أن هذا الأمر ينعكس على أسلوب ودرجة اعتماد المراجع الخارجي على أعمال المراجعة الداخلية ويزيد التخصص القطاعي فهم المراجع للتعامل ويعزز العلاقة المهنية فيما بينها (شلا، 2015)،

3.1.6: الخدمات الاستشارية: تتعدد الخدمات التي يمكن للمراجع القيام بها بخلاف مهامه المتعارف عليها، وتستلزم هذه الخدمات تظافر جوانب مختلفة للمعرفة تزيد من أهمية نظام الفريق في مجال المراجعة

1.3.1.6: مفهوم الخدمات الاستشارية:

الخدمات الاستشارية هي مجموعة من الخدمات التي تطلبها الإدارة حيث يتم تكليف شخص أو مجموعة من الأشخاص المؤهلين مهنيًا وعلى قدر كافٍ من المعرفة والخبرة لتقديم تلك الخدمات، وذلك بهدف تحسين فعالية استخدام الطاقات والموارد المتاحة واستغلالها الاستغلال الأمثل، كما تهدف هذه الخدمات إلى تقديم النصح والمشورة دون المشاركة في عملية اتخاذ القرار (عبدالواحد، 2017).

كما يرى محمد (2008)، أن مفهوم الخدمات الاستشارية ينطبق على جميع الخدمات التي يؤديها المراجع لعملائه بخلاف الخدمات الأساسية للمراجعة، على أن يكون للمراجع القدر الكافي من التأهيل العلمي والعملية، علاوة على الاستعانة بالخبرات المتخصصة اللازمة للإلتزام مثل هذه الخدمات دون أن تسند له أية مهام تنفيذية أو اتخاذ قرارات نيابية عن عميله

6-3-2 العلاقة بين الخدمات الاستشارية والتكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية:

تقديم خدمات استشارية يزيد من الثقة المتبادلة بين الطرفين، ويحقق معرفة متعمقة وفهماً واسعاً لأنشطة الشركة وتحسين جودة الأداء والممارسة المهنية لأعمال المراجعة الخارجية، لا سيما

في زيادة التعاون والتكامل بين المراجعين الداخليين والمراجعين الخارجيين (سعود وآخرون، 2020).

4.1.6: سمعة مكتب المراجعة: تعد سمعة مكتب المراجعة أحد الأصول المعنوية الخاصة بمكاتب المراجعة الخارجية، التي يتم اكتسابها من خلال الممارسة والقدرة على تقديم خدمات ذات جودة عالية، حيث يشتهر اسم مكتب المراجعة بين العملاء على أنه يقدم خدمات ذات جودة مميزة، وتوصلت العديد من الدراسات إلى وجود علاقة طردية بين سمعة مكتب المراجعة وجودة المراجعة، أي أنه كلما زادت سمعة مكتب المراجعة زادت معها جودة المراجعة (تلي، 2020).

1.4.1.6: مفهوم سمعة مكتب المراجعة:

إن سمعة مكتب المراجعة هي عبارة عن تظافر العديد من العوامل المتداخلة مع بعضها البعض، والمتمثلة في الالتزام بالمعايير المهنية، وبقواعد سلوك وآداب المهنة، والخبرة المهنية لأعضاء مكتب المراجعة والخبرة في نشاط العميل والاتصالات الجيدة بين أعضاء المكتب والعملاء، والصدى الإعلامي للتقارير التي يصدرها المكتب، ومدة العالمية، وحجم مكتب المراجعة، وتقييم مدى قبول العميل والاستمرار معه في عملية المراجعة، والدعاوى القضائية المرفوعة ضد المكتب، ووجود نظام للرقابة على جودة المراجعة (الأهدل، 2008).

يقصد بسمعة مكتب المراجعة تداول ورواج اسم المكتب ما بين الزبائن على أنه يقدم خدمات ذات جودة مميزة (سعود وآخرون، 2020).

6-1-4-2 العلاقة بين سمعة مكتب المراجعة والتكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية:

أكدت العديد من الدراسات السابقة على وجود علاقة بين سمعة مكاتب المراجعة وجودة عملية المراجعة، وأنه توجد علاقة طردية بين مكتب المراجعة وجودة المراجعة الخارجية، حيث إن المكاتب حسنة السمعة تقدم خدمات عالية الجودة، والعلاقة بين جودة المراجعة الخارجية وسمعة مكتب المراجعة علاقة ذات اتجاهين (علاقة تبادلية)، فجودة أداء عملية المراجعة الخارجية تؤدي إلى شهرة المكتب وحسن سمعته، والمحافظة على سمعة المكتب تؤدي إلى جودة المراجعة الخارجية (الأهدل، 2008؛ الجلال، 2010).

2.6 مفهوم التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية: إن المراجع الداخلي تختلف مهامه عن مهام المراجع الخارجي في شتى المجالات كنطاق العمل ودرجة الاستقلالية، كما تتشابه الأعمال بينهم في نقاط محددة فوجب في حالات أن تتكامل المهام بينهما من أجل تحقيق أهداف المؤسسة الخاصة بالمصادقية وصحة المعلومات.

ويعرف التكامل على أنه "التعاون والتنسيق بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي أثناء تنفيذهما لمهامهما، بما يضمن تغطية أشمل لأعمال المراجعة، وتقليل بقدر الإمكان ازدواجية الجهود، وتوزيع العمل توزيعاً يحقق أهداف المراجعة بشكل عام ويعود بالفائدة على المؤسسة" (شقير، 2000، ص 10).

7. المنهجية والإجراءات: تعتبر منهجية الدراسة وإجراءاتها محوراً رئيسياً يتم من خلالها إنجاز الجانب العملي للدراسة، وعن طريقها يتم الحصول على البيانات المطلوبة لإجراء التحليل الإحصائي وذلك للوصول إلى النتائج التي يتم تفسيرها في ضوء أدبيات الدراسات السابقة المتعلقة بموضوع هذه الدراسة، وبالتالي تحقيق الأهداف التي تسعى للوصول إليها.

1.7 منهج الدراسة: اعتمدت هذه الدراسة على اتباع المنهج الوصفي التحليلي الذي يهدف إلى توفير البيانات والحقائق عن المشكلة لتفسيرها والوقوف على دلالاتها، وذلك بالاعتماد على الدراسات السابقة لبناء الإطار النظري وصياغة الفرضيات وتكوين أداة الدراسة، ويتم الاعتماد على الأسلوب الكمي لجمع البيانات باستخدام الاستبانة كوسيلة لجمع البيانات من حيث الغرض، وتم صياغة وتصميم أداة الدراسة بما يتلاءم مع الظروف المناسبة لعملية جمع المعلومات وتحليلها بطريقة تتناسب مع أهدافها، وتستجيب للعوامل والمتغيرات من أجل الإجابة عن أسئلة الدراسة وفرضياتها.

2.7 مجتمع وعينة الدراسة: تكون مجتمع الدراسة من جميع العاملين في مكاتب المراجعة الخارجية في مدينة مصراتة، حيث استهدفت الدراسة أصحاب مكاتب المراجعة الخارجية ورؤساء واعضاء فرق المراجعة والمراجعين والمتدربين داخل شركات ومكاتب المراجعة الخارجية، ووزعت الاستبانة على عينة عشوائية منتظمة متاحة لمفردات مجتمع الدراسة، بلغت (105) استبانة، تسلم منها (93) استبانة، منها (91) استبانة صالحة للتحليل، أي ما نسبته (87%) من عينة الدراسة.

3.7 أداة الدراسة: تم تصميم الاستبانة بناءً على الدراسات السابقة لجمع البيانات المطلوبة لتحقيق أهداف الدراسة وقد روعي في تصميمها الشروط الموضوعية الواجبة، وتضمنت صحيفة الاستبانة ثلاثة أقسام، خصص القسم الأول للبيانات العامة للمستجوبين كالمسمى الوظيفي، والمؤهل العلمي، والدرجة العلمية، وسنوات الخبرة، ومكان العمل، وخصص القسم الثاني للمعلومات المتعلقة بمكتب المراجعة كمدة مزاولة مكتب المراجعة لنشاطه، وارتباط مكتب المراجعة بالمكاتب العالمية الأربعة، وعدد العاملين بالمكتب والذي يمثل المتغير المستقل حجم مكتب المراجعة (انديه وغيث، 2016)، والتخصص القطاعي للمكتب، أما القسم الثالث فقد اشتمل على جزئين: الجزء الأول المتغيرات المستقلة، والجزء الثاني المتغير التابع، حيث اشتمل الجزء الأول (المتغيرات المستقلة) على ثلاثة محاور وتحتوي هذه المحاور على (15) فقرة، تبدأ من التخصص القطاعي للمراجع الخارجي وتحتوي على (5) فقرات (سعود وآخرون)، والخدمات الاستشارية وتحتوي على (6) فقرات، (الطيب، محمد، 2019)، وسمعة مكتب المراجعة وتحتوي على (4) فقرات، (بوزنادة وآخرون، 2016)، أما الجزء الثاني (المتغير التابع) وهو التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية ويحتوي على (8) فقرات، (الكاسح، 2022).

4.7 صدق وثبات أداة الدراسة: يقصد بثبات الأداة إمكانية الحصول على نفس النتائج في حالة تكرار الدراسة في ظروف متشابهة وباستخدام الأداة نفسها، ويقصد بالصدق أن المقياس يقيس ما وضع لقياسه.

1.4.7 صدق المحتوى: يقصد بصدق المحتوى (الظاهري) أن تكون أداة الدراسة لديها القدرة على بيان ما وضعت لأجله من خلال شكل ومظهر فقراتها، وأن تكون متناسبة مع القصد الذي صممت لأجله، وأنها ظاهرياً تقيس ما وضعت لأجله فعلاً، ومن أجل تأكيد مدى صدق محتوى أداة الدراسة تم عرضها على عدد (5) محكمين متخصصين (أكاديميين)، وبعد قراءتهم لفقرات الاستبانة ومحتوياتها، تم الأخذ بالملاحظات الواردة منهم في تصميم الاستبانة النهائية.

2.4.7 اختبار ألفا كرونباخ لقياس الثبات: من أهم الطرق الإحصائية المستخدمة للتأكد من درجة ثبات (Reliability) الاستبانة طريقة ألفا كرونباخ (Alpha Cronbach) لتحديد درجة ثبات الأداة، إذ يعتمد هذا الاختبار على مدى الثبات الداخلي، ودرجة الاعتمادية لعبارات الاستبانة،



وتكون قيمة معامل ألفا كرونباخ بين (0 - 1) فعندما تكون قيمة معامل ارتباط ألفا صفر (0) يدل ذلك على عدم وجود ارتباط مطلق بين فقرات الاستبانة، أما إذا كانت قيمته مساوية للواحد الصحيح (1) فهذا يعني وجود ارتباط تام بين فقرات الاستبانة، وتكون القيمة مقبولة لمعامل ألفا كرونباخ (60%) (Sekaran،2003)، وعند تطبيق هذا الاختبار على بيانات الدراسة تبين أن مؤشرات معامل ألفا جيدة وتدل على ثبات أداة الاستبانة وعلى وجود ارتباط قوي بين فقرات الاستبانة والجدول رقم (1) يوضح نتائج اختبار ألفا كرونباخ.

جدول (1) معامل الثبات لمحاو الاستبانة بطريقة ألفا كرونباخ

معامل ألفا	عدد الفقرات	محاو الاستبانة
65.1%	5	التخصص القطاعي
77.5%	6	الخدمات الاستشارية
69.2%	4	سمعة مكتب المراجعة
71%	8	التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية

5.7 تحليل الانحدار واختبار فرضيات الدراسة:

لتقدير معاملات النموذج، والتحقق من فرضية الدراسة، تم استخدام تحليل الانحدار المتعدد الذي يعتمد على المتغير المستقل؛ بهدف التنبؤ بدرجات المتغير التابع (التيروابوشية،2020)، وذلك بهدف التحقق من مدى وجود تأثير للمتغير المستقل على المتغير التابع، ومن ثم اختبار صحة الفرضيات أو رفضها، ومن خلال ربط المتغيرات المستقلة والمتغير التابع نلخص الجداول و

1.5.7 اختبار وتحليل معنوية نموذج الدراسة: تشير النتائج الموضحة في الجدول (2) إلى مستوى معنوية اختبار (F)، الذي 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 المقدر لها معنوية في شرح وتفسير سلوك المتغير التابع (التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية).

جدول (2) ملخص تحليل تباين الانحدار

Model النموذج	Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
Regression الانحدار	9.189	5	1.838	11.105	.000 ^b
Residual المتبقي	14.067	80	.165		
Total المجموع	23.257	90			

وتشير النتائج بجدول رقم (3) إلى أن قيمة معامل التحديد (R^2) (القوة التفسيرية) يتمتع بمعنوية إحصائية، حيث بلغت القوة التفسيرية لمعادلة الانحدار (.395)، التي تعبر على أن (39.5%) هي مساهمة المتغيرات المستقلة (التي تضمنها نموذج الدراسة) في التغير الحاصل في المتغير التابع (التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية)، وأن معامل (R_{djuted}) الذي يأخذ في الاعتبار الزيادة الحاصلة في درجات الحرية كما هو موضح في الجدول قد بلغت ($R_{adj} = .360$)؛ وعليه فإن المتغيرات المستقلة استطاعت أن تفسر ما نسبته (36%) فقط من التغير الحاصل في المتغير التابع، والباقي تعزى لعوامل أخرى لم تدخل في النموذج.

جدول (3) يوضح ملاءمة الانحدار

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Durbin-Watson
1	.629 ^a	.395	.360	.40681	.936

2.5.7 اختبار الفرضيات: لكي يتم التعرف على قبول أو رفض فرضيات الدراسة، فإن ذلك يتم عن طريق قيمة اختبار t ، والتي تكون أحد مخرجات تحليل الانحدار، وقيمة (t) يهدف إلى معرفة معنوية، وقوة العلاقة بين المتغيرات المستخدمة بالنموذج، حيث أظهرت النتائج الموضحة في الجدول رقم (4)، معنوية معامل الانحدار لبعض المتغيرات المستقلة مع المتغير التابع، وعدم معنوية معامل الانحدار لبعض المتغيرات.

جدول (4) يوضح بعض الإحصاءات الناتجة عن الانحدار

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	T	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
(Constant)	1.665	.298		5.583	.000
حجم مكتب المراجعة	-0.014	.009	-.130	-1.509	.135
التخصص القطاعي	.168	.061	.263	2.763	.007
الخدمات الاستشارية	.334	.075	.412	4.439	.000
سمعة مكتب المراجعة	.126	.060	.191	2.082	.040

ومن خلال (قيمة t) الوارد في الجدول رقم(4)، يمكن قبول أو رفض فرضيات الدراسة التي تقضي بوجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع، وقد كانت قيمة الجزء الثابت من معادلة الانحدار ذات دلالة إحصائية حيث كانت 1.665، وفيما يلي شرح لقبول أو رفض كل فرضية من الفرضيات الفرعية للدراسة:

الفرضية الرئيسية الأولى: يوجد أثر لحجم مكاتب المراجعة على تحقيق التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في مدينة مصراتة:

بالنظر إلى نتائج تحليل الانحدار في الجدول رقم (4)، نجد أن أثر حجم مكتب المراجعة على تحقيق التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في مدينة مصراتة ليس له معنى إحصائي، حيث كانت قيمة **P-value** المحسوبة أكبر من 0.05، أي أن من وجهة نظر المستجوبين، فإن حجم مكتب المراجعة لا يؤثر على التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في مدينة مصراتة.

الفرضية الرئيسية الثانية: يوجد أثر للتخصص القطاعي لمكاتب المراجعة على تحقيق التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في مدينة مصراتة:

بالنظر إلى نتائج تحليل الانحدار في الجدول رقم (4)، نجد أن أثر التخصص القطاعي على تحقيق التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في مدينة مصراتة ذا أهمية ذات دلالة إحصائية، حيث كانت قيمة (t) المحسوبة 2.763، وهي أكبر من (t) الجدولية 1.96، وكان مستوى الدلالة **p-value** 0.007 أقل من 0.05، أي أنه قد تم قبول الفرضية البديلة عند مستوى معنوية 0.05، وكانت إشارة **Beat** موجبة، مما يدل على أن طبيعة هذه العلاقة طردية، أي أن من وجهة نظر المستجوبين فإن التخصص القطاعي تؤثر على التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في مدينة مصراتة، أي أنه كلما زاد الاهتمام والحرص على التخصص القطاعي في مكتب المراجعة و تأهيل

وتوجيه المراجعين بمكتب المراجعة نحو التخصص في مراجعة قطاع معين أدى ذلك إلى تحسين العلاقة التكاملية بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية.

الفرضية الرئيسية الثالثة: يوجد أثر للخدمات الاستشارية التي تقدمها مكاتب المراجعة على تحقيق التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في مدينة مصراتة:

بالنظر إلى نتائج تحليل الانحدار في الجدول رقم (4)، نجد أن أثر تقديم الخدمات الاستشارية على تحقيق التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في مدينة مصراتة ذا أهمية ذات دلالة إحصائية، حيث كانت قيمة (t) المحسوبة 4.439، وهي أكبر من (t) الجدولية 1.96، وكان مستوى الدلالة **0.000 p-value** أقل من 0.05، أي أنه قد تم قبول الفرضية البديلة عند مستوى معنوية 0.05، وكانت إشارة **Beat** موجبة، مما يدل على أن طبيعة هذه العلاقة طردية، أي أنه من وجهة نظر المستجوبين أن الخدمات الاستشارية تؤثر على التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في مدينة مصراتة، أي أنه كلما زاد تقديم الخدمات الاستشارية من قبل المكاتب للمؤسسات محل المراجعة أدى ذلك إلى تحسين العلاقة التكاملية بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية.

الفرضية الرئيسية الرابعة: يوجد أثر لسمعة مكتب المراجعة على تحقيق التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في مدينة مصراتة:

بالنظر إلى نتائج تحليل الانحدار في الجدول رقم (4)، نجد أن أثر سمعة مكتب المراجعة في تحقيق التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في مدينة مصراتة له تأثير ذو دلالة إحصائية، حيث كانت قيمة (t) المحسوبة 2.082، وهي أكبر من (t) الجدولية 1.96 وكان مستوى الدلالة **0.04 p-value** أقل من 0.05، أي أنه قد تم قبول الفرضية عند مستوى معنوية 0.05، وكانت إشارة **Beat** موجبة، مما يدل على أن طبيعة هذه العلاقة طردية، أي أنه من وجهة نظر المستجوبين، أن سمعة مكتب المراجعة لها دور في تحسين التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في مدينة مصراتة، أي أنه كلما زادت سمعة مكتب المراجعة تحسناً أدى إلى رفع مستوى التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في مدينة مصراتة.

مما سبق يتضح وجود تأثير معنوي موجب الاتجاه لمتغير التخصص القطاعي لمكتب المراجعة، والخدمات الاستشارية، وسمعة مكتب المراجعة، حيث بلغت قيمة (t) لكل هذه المتغيرات عند مستوى معنوية أقل من (5%)، وقبول الفرضيات التالية:

H2: يوجد أثر للتخصص القطاعي لمكتب المراجعة على تحقيق التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في مدينة مصراتة.



H3: يوجد أثر للخدمات الاستشارية لمكتب المراجعة على تحقيق التكامل بين المراجعة الداخلية
والمراجعة الخارجية في مدينة مصراتة.

H4: يوجد أثر لسمعة مكتب المراجعة على تحقيق التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة
الخارجية في مدينة مصراتة.

أما المتغير المستقل (حجم مكتب المراجعة)، فقد جاءت ضعيفة وغير معنوية عند مستوى دلالة
أكبر من (5%)، أي أنه ليس لها تأثير على التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية
ولذلك تم رفض الفرضية الأولى

H1: يوجد أثر لحجم مكاتب المراجعة على تحقيق التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة
الخارجية في مدينة مصراتة.

6.7 مناقشة النتائج: من خلال التحليل الإحصائي يمكن مناقشة النتائج فيما يلي:

1- أظهرت نتائج الدراسة أن حجم مكتب المراجعة ليس له أثر ذي دلالة إحصائية على التكامل
بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، وهذه النتيجة تتفق مع دراسة أبوخرانة
وآخرون (2018) التي توصلت إلى أن حجم مكتب المراجعة ليس له تأثير على ممارسة
المراجع لأعماله في بيئة الأعمال المصرية، كما تتوافق مع نتائج دراسة بن بريكة، و
بودونت (2016) التي توصلت إلى أن حجم مكتب المراجعة ليس له تأثير على جودة
المراجعة، ويمكن تبرير ذلك بأن معظم مكاتب المراجعة في ليبيا هي مكاتب فردية تدار
من قبل مدير المكتب الذي غالباً ما يكون صاحب المكتب، وأن التباين في الحجم إن وجد
يظل بسيطاً بسبب عدم وجود شركات مراجعة بالشكل المتعارف عليه (انديه وغيث، 2016).

2- أشارت نتائج الدراسة إلى أن التخصص القطاعي له أثر ذو دلالة إحصائية على التكامل
بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، مما يعني أهمية التخصص القطاعي في رفع
مستويات التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، وتتفق هذه النتيجة مع دراسة
أبو خزانة وآخرون (2018)، على أن التخصص القطاعي له تأثير إيجابي على ممارسة
المراجع لأعماله، وأن التخصص القطاعي يزيد من مستوى فهم المراجع لخصائص العميل
وتعزيز العلاقة المهنية المرتبطة معه (شلا، 2015) وكذلك دراسة (الجلال، 2010؛ فودة
وآخرون، 2018)، التي أشارت إلى أن وجود التخصص القطاعي يؤدي إلى تحسين

مستويات جودة عملية المراجعة، كما تتفق دراسة الدخيل (2023) مع نتائج هذه الدراسة، بأن التخصص له دور في تحسين جودة أعمال المراجع الخارجي، لا سيما طريق تعاونه مع المراجع الداخلي (خلائط، 2018).

3- أشارت نتائج الدراسة إلى أن الخدمات الاستشارية التي يقدمها مكتب المراجعة لها أثر ذو دلالة إحصائية على التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، وتتفق هذه النتيجة مع دراسة جبير (2014)، الذي أوضح أن الخدمات الاستشارية لها دور في الممارسات المهنية وسلوك المراجع الخارجي، علاوة على ذلك فإن هذه النتيجة تتفق مع دراسة سعود وآخرون (2020)، التي تبين أن الخدمات الاستشارية تزيد من الثقة المتبادلة بين الأطراف المعنية بالمراجعة، وكذا دراسة المدهون (2014)، التي توصلت إلى أن التزام المراجعين بالمعايير والقواعد بما فيها المرتبطة بالخدمات الاستشارية يزيد من فرص التعاون بين المراجعين الداخليين والمراجعين الخارجيين.

4- أظهرت نتائج الدراسة أن سمعة مكتب المراجعة لها أثر ذي دلالة إحصائية على التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، وتتفق هذه النتيجة مع دراسة الكاسح (2015)، على أن سمعة مكتب المراجعة لها تأثير إيجابي على جودة المراجعة، وأيضاً دراسة المدهون (2014)، التي توصلت إلى أن الثقة في مكاتب المراجعة تزيد من التعاون بين المراجعين الداخليين والمراجعين الخارجيين، وكذلك دراسة الطويل (2012)، التي أشارت إلى أن سمعة مكتب المراجعة لها تأثير إيجابي على جودة الأداء المهني للمراجع الخارجي، لا سيما في تعامله مع المراجع الداخلي.

5- أظهرت نتائج الدراسة أنه يوجد تكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية من وجهة نظر المراجعين الخارجيين بمدينة مصراتة، حيث يقدم المراجع الداخلي تسهيلات للمراجع الخارجي أثناء تأديته لمهامه بناءً على دقة اتساع إجراءات المراجعة الداخلية وبناءً على تعدد المراجعين الداخليين ودرجة كفاءتهم، وهذا يتفق مع دراسة المدهون (2014)، ودراسة الكاسح (2022).



7.7 الاستنتاجات والتوصيات:

بناءً على التحليلات العملية التي أجريت في الدراسة، تم الوصول إلى مجموعة من النتائج، ومن خلال هذه النتائج تم تقديم مجموعة من التوصيات.

1.7.7 الاستنتاجات:

من خلال تحليل إجابات عينة الدراسة المتمثلة في العاملين في مكاتب المراجعة بمدينة مصراتة، يمكن تلخيص أهم نتائج الدراسة كما يلي:

1- أظهرت نتائج التحليل الوصفي أن أغلب مكاتب المراجعة في مدينة مصراتة هي مكاتب فردية تدار من قبل مدير المكتب الذي غالباً ما يكون صاحب المكتب.

2- أظهرت نتائج التحليل الوصفي أنه لا يوجد مكتب من المكاتب العاملة بمدينة مصراتة مرتبط بأحد المكاتب العالمية الأربعة.

3- أظهرت نتائج التحليل الوصفي أن مكاتب المراجعة لا تقوم بالاستثمار الكافي لتطوير الخبرة والمعرفة في مراجعة قطاع معين، وتحتاج إلى ضخ أموال إضافية لإعداد المراجعين المتخصصين قطاعياً.

4- أظهرت نتائج التحليل الإحصائي أنه يوجد تكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، حيث يعتمد المراجعون الخارجيون على أعمال المراجعين الداخليين، بناءً على تعددهم وكفاءتهم، بالإضافة إلى قيام المراجعين الخارجيين بتقييم أداء المراجعين الداخليين.

5- توصلت نتائج التحليل الإحصائي إلى أنه لا يوجد أثر لحجم مكتب المراجعة على تحقيق التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في مدينة مصراتة.

6- أظهرت نتائج التحليل الإحصائي أنه يوجد أثر للتخصص القطاعي بمكتب المراجعة على تحقيق التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في مدينة مصراتة.

7- أظهرت نتائج التحليل الإحصائي أنه يوجد أثر للخدمات الاستشارية التي يقدمها مكتب المراجعة على تحقيق التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في مدينة مصراتة.

8- توصلت نتائج التحليل الإحصائي إلى أنه يوجد أثر لسمعة مكتب المراجعة على تحقيق التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في مدينة مصراتة.

2.7.7 التوصيات:

بناء على نتائج الدراسة التي تم التوصل إليها، فإن الدراسة تقدم بعض التوصيات التي تأمل أن تكون لها المساهمة الكافية في مساعدة المكاتب العاملة بمدينة مصراتة، ويمكن تلخيص التوصيات في الآتي:

- 1- وضع عدد كافٍ من المراجعين الخارجيين المؤهلين علمياً وعملياً بمكاتب المراجعة.
- 2- العمل على ربط مكاتب المراجعة في مدينة مصراتة بمكاتب المراجعة العالمية الأربعة.
- 3- الاستثمار الكافي لتطوير الخبرة والمعرفة في مراجعة قطاع معين وذلك من خلال تخصيص وصرف أموال إضافية لإعداد المراجعين المتخصصين قطاعياً، لضمان استمرار التعاون بين المراجعين الداخليين والمراجعين الخارجيين.
- 4- زيادة الالتزام بالمعايير الدولية والقواعد المنظمة للخدمات الاستشارية لتحقيق التكامل بين المراجعين الداخليين والمراجعين الخارجيين.
- 5- الحرص على تنمية وتطوير الشهرة والسمعة الحسنة لمكاتب المراجعة لما له من دور في زيادة التكامل والتعاون بين الطرفين.

8.7 الدراسات المستقبلية:

في ظل ما تم في هذه الدراسة وجدت بعض الأفكار التي يمكن أن تكون دراسات مستقبلية، فمن ضمن هذه الاقتراحات:

- 1- أن تتم دراسة الأثر بين الصفات الشخصية للمراجع الخارجي والتكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية.
- 2- أثر خصائص مكاتب المراجعة على تحقيق التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية لتعزيز نظام الرقابة الداخلية.
- 3- دور خصائص مكاتب المراجعة في تحسين جودة الأداء المهني للمراجعين.



المراجع:

- أبوخزانه، إيهاب محمد. سيد، عبدالفتاح سيد. حبيب، اميرة عبدالرحمن (2018). أثر حجم مكتب المراجعة والتخصص الصناعي على التحفظ المحاسبي في التقارير المالية دراسة تطبيقية في بيئة الأعمال المصرية. مجلة الدراسات التجارية المعاصرة، 4(5):109-69.
- أحمد، بخيت احمد (2021). طبيعة اعتماد المراجع الخارجي على أنشطة المراجع الداخلي في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية. مجلة البحوث المالية، 22(2):245-280.
- انديه، خالد علي، وغيث، محمد. (2016). جودة المراجعة: دراسة ميدانية لتأثير التعاون بمكتب المراجعة من منظور مراجعي الحسابات، مجلة المعرفة، 4(1):1-41
- الأهدل، عبدالسلام سليمان (2008). العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية. رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الحديدة، اليمن.
- اوشيتيخ، عائشة، وتيقرين، ليندة. (2015). التكامل الوظيفي بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية [رسالة ماجستير]. كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة اكلي محند أو الحاج، الجزائر.
- بن بريكة، عبدالوهاب، و بودونت، أسماء، (2016). تأثير حجم مكتب التدقيق من وجهة نظر مراجعي الحسابات في الجزائر. المجلة الجزائرية للاقتصاد والإدارة، 8(01):195-191
- بوجلخة، العبد، وحميدة، عصام فرحات، وداهم، محمد علي، وقریشه، عبدالسلام. (2017) التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في ظل حوكمة الشركات. [رسالة ماجستير] كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي.
- بوزنادة، عبدالرحيم. وشناي، عبدالكريم (2016). متغيرات البيئة الداخلية للمراجعة الخارجية وتأثيرها على جودة الأداء المهني لمحافظي الحسابات. [رسالة ماجستير غير منشورة]، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة.
- التير، أحمد محمد. أبوشيبة، إبراهيم علي (2020). العلاقة بين توفر القدرات الإبداعية للمراجعين الداخليين وجودة أدائهم المهني، مجلة دراسات الاقتصاد والأعمال، 6(15).

- جبير، خالد وليد. (2014)، دور مكتب التدقيق الأردنية في تقديم الخدمات الاستشارية وأثرها في السلوك المهني للمدقق. [رسالة ماجستير غير منشورة]، جامعة الزرقاء، الأردن.
- الجلال، أحمد محمد. (2010). تأثير متغيرات بيئة المراجعة الخارجية على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات في الجمهورية اليمنية، [اطروحة دكتوراه]، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر
- خلاط، صالح ميلود. (2018). أهمية التخصص المهني للمراجع الخارجي ودوره في تحسين جودة عملية المراجعة: دراسة ميدانية لعينة من المراجعين الخارجيين في مدينة طرابلس. مجلة جامعة صبراتة العلمية، 2(2): 1-28.
- الخير، بشير صالح. (2017). دور جودة المراجعة الخارجية في تحسين كفاءة المعلومات المحاسبية، [رسالة دكتوراه]، كلية الدراسات العليا، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا. الخرطوم، السودان.
- الدخيل، ريم عبدالله. (2023-). أثر حجم وتخصص مكتب المراجعة على كفاءة الاستثمار. مجلة البحوث الإدارية، 41 (2): 1-31
- سعود، عبدالرضا حسن، والغرباوي، حازم عبدالعزيز، وسلمان، رائد فاضل. (2020). محددات جودة التدقيق وأثرها في أداء مدقق الحسابات الخارجي. مجلة كلية الكوت الجامعة للعلوم الإنسانية 01(01): 37-63.
- الشباح، محمد ابراهيم. (2019). العلاقة بين المراجعة الخارجية والمراجعة الداخلية في البيئة الليبية. [رسالة ماجستير غير منشورة]. الاكاديمية الليبية فرع مصراته.
- شقير، حمد صالح. (2000). العلاقة بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي. مجلة المدقق 1(41): 9-15، جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين، عمان، الأردن.
- شلا، محمد نزار (2015). أثر التخصص الصناعي لمراجع الحسابات في تخفيض تكلفة أداء عملية المراجعة. دراسة ميدانية. [رسالة ماجستير غير منشورة]، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق.
- الطويل، إبراهيم، ونورالدين، زعبيط. (2021). التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية وأثره على الأداء المالي. مجلة المنهل الاقتصادي، 04(03): 627-640.



الطويل، سهام أكرم عمر. (2012). تأثير متغيرات بيئة المراجعة الخارجية على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات في قطاع غزة، [رسالة ماجستير]: دراسة ميدانية على مكتب مراجعة الحسابات في قطاع غزة

الطيب، الصادق محمد، ومحمد، أم أيمن يوسف. (2019). الخدمات الاستشارية التي تقدمها شركات المراجعة للعملاء وأثرها على استقلالية المراجع الخارجي دراسة ميدانية على ديوان المراجعة القومي وشركات المراجعة العاملة بولاية البحر الأحمر-السودان. الفكر المحاسبي، 23(1): 481-511.

عبدالواحد، حميدة يونس. (2017). الخدمات الاستشارية وتأثيرها على التزام المراجع الليبي الخارجي بقواعد السلوك المهني. [رسالة ماجستير غير منشورة] كلية الاقتصاد، جامعة بنغازي. عرفات، ابراهيم زكريا. (2022). أثر خصائص المراجعة الخارجية على علاقة التجنب الضريبي بقيمة الشركات المقيدة بالبورصة المصرية: دراسة تطبيقية. مجلة الدراسات التجارية المعاصرة، 8(13): 426-388.

فودة، السيد، ونخل، أيمن، وعبد ربه، هدير (2018). أثر التخصص القطاعي لمراقب الحسابات على طول فترة ارتباط مراقب الحسابات وحجم مكتب المراجعة لتحسين جودة عملية المراجعة. مجلة الدراسات التجارية المعاصرة، 4(4): 378-307.

الكاسح، سندس عوض. (2022). أثر فعالية لجان المراجعة على التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في ظل تطبيق قواعد الحوكمة بالمصارف التجارية. [رسالة ماجستير غير منشورة]. الاكاديمية الليبية فرع مصراته.

الكاسح، نوري محمد. (2015). العوامل المؤثرة على جودة المراجعة من وجهة نظر المراجعين: دراسة تطبيقية على مكتب المراجعة في مدينة طرابلس، مجلة الاقتصاد والتجارة، 1(7): 130-189.

محمد. نصر صالح. (2008). نظرية المراجعة، الدار الجامعية للنشر والتوزيع والطباعة، غريان، ليبيا.

محمد، عمر السر (2018). أثر خصائص مكتب المراجعة في مستوى التخصص المهني للمراجع الخارجي للحكم على استمرارية المنشأة. المجلة العربية للإدارة، 38(1): 231-215

المدهون، رعدة ابراهيم (2014). العوامل المؤثرة في العلاقة بين التدقيق الداخلي والخارجي في المصارف وأثرها في تعزيز نظام الرقابة الداخلية وتخفيض تكلفة التدقيق الخارجي [رسالة ماجستير غير منشورة]: دراسة تطبيقية. الجامعة الإسلامية - غزة، فلسطين.

المهوف، عبدالحكيم البشير. (2020). دراسة أثر العوامل المتعلقة بمكتب المراجعة على جودة المراجعة الخارجية على الحسابات. مجلة العلوم البحتة والتطبيقية، 19(2): 73-87.

Sekaran, Uma, (2003). Research Methods for Business, John Wiley & Sons