

أثر جودة المراجعة الداخلية على تحديد أتعاب المراجع الخارجي

من وجهة نظر المراجعين الخارجيين في ليبيا

د. محمود عاشور المقلة* أ. الهادي عبد الله بن سليم**

مستخلص الدراسة:

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أثر جودة المراجعة الداخلية على تحديد أتعاب المراجع ولتحقيق اهداف الدراسة اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي وتم استخدام الاستبانة كأداة لجمع اراء عينة الدراسة المتمثلة في المراجعين الخارجيين في ليبيا والبالغ عددهم (110) مراجعاً خارجياً، تم اختيارهم من مدن) مصراتة -زليتن- الخمس- جزء من طرابلس) من أصل (147) مراجع خارجي تم بحثهم مزاولين لمهنة المراجعة في ليبيا، وتم استخدام الاساليب الاحصائية لتحليلها. وخلصت الدراسة إلى أن جودة المراجعة الداخلية في المؤسسة محل المراجعة من العوامل المهمة المحددة لأتعاب المراجع الخارجي في ليبيا، وقد تبين أن لبعد الكفاءة المهنية أكثر الأبعاد تأثيراً على تحديد أتعاب المراجع الخارجي وبنسبة وصلت الى (90.2%)، ثم جاء بعد كفاءة نظام الرقابة الداخلية، وبعدها بعد كفاءة نظام الرقابة الداخلية، وبعدها بعد القوانين والاجراءات والخطط المرسومة للمراجعة الداخلية، بينما كان بعد الاستقلالية للمراجع الداخلي بالمؤسسة محل المراجعة الاقل تأثيراً في تحديد اتعاب المراجع الخارجي في ليبيا وبنسبة وصل تأثيرها (13.4%).

المقدمة:

حظي موضوع أتعاب المراجعة الخارجية كأحد الخدمات التي يقدمها المراجع الخارجي باهتمام كبير من قبل الباحثين والمهتمين بالمهنة لما له من أهمية وتأثير على عملية المراجعة بشكل عام وبما يتأثر به من عوامل كحجم الشركة، وحجم إيراداتها، وطبيعة عملها، وجودة نظام المراجعة الداخلية، والذي اثبتت بعض أدبيات المراجعة مدى تأثيره على قيمة أتعاب المراجعة الخارجية. وعادة ما تكون عملية تحديد اتعاب القيام بعملية مراجعة الحسابات عملية معقدة كونها في الغالب تخضع لعوامل ذاتية وشخصية لمن يقوم بهذا التحديد، وهي عبارة عن اتفاق بين من سيقوم بالمراجعة وبين من سيتلقى هذه الخدمة، وقد تعددت العوامل التي تؤثر في تحديد الاتعاب والتي تخضع في الغالب الى الظروف المهنية والبيئية الخاصة بكل بلد، ويرى Francis ان عملية تحديد الاتعاب لا تخضع لنظرية تحتوي محددات أتعاب المراجعة، وانما تخضع عملية التحديد من وجهة نظره الى عوامل عديدة يراعيها المراجعون عند تحديد أتعاب خدماتهم. (Francis,1984,133-151)

*دكتورة في المحاسبة، عضو هيئة التدريس بقسم المحاسبة بالجامعة الاسمية الإسلامية

إيميل: m_almogla@asmarya.edu.ly

**ماجستير في المحاسبة وموظف بصندوق الضمان الاجتماعي زليتن



وتمثل الاتعاب والمبالغ المالية التي يتقاضاها المراجعون لقاء تنفيذ عمليات مراجعة الحسابات والتقارير المالية وفق المعايير والاجراءات المتعارف عليها، واصدار الرأي الفني المحايد حيالها ومدى عدالة تمثيل تلك التقارير للمركز المالي للمؤسسة ونتيجة أعمالها، مصدرأً مهما لمواصلة العمل، وتعتمد عملية تحديد مقابل العمل على عقد الاتفاق المبرم بين المراجع والعمل وحسب الوقت المقدر للعمل، ونوع العمل المطلوب، وكذلك حجم العمليات التي سوف تتم من خلاله. (المطارنة، 2006، ص82).

وقد تتأثر عملية تحديد هذه الاتعاب بالانخفاض او الارتفاع وخصوصاً في سوق تنافسية مفتوح بين المراجعين وخاضعة لمبدأ الطلب والعرض بين مكاتب المراجعة، هذا التنافس للحصول على الاعمال قد يؤثر بالسلب على عملية تحديد الاتعاب والتي بدورها ستؤثر بالتبعية على عدة عوامل اخرى اهمها استقلالية المراجع وجودة الخدمة التي يقدمها (جلس، 2003، ص ص248-275).

وفي ظل ما ذكر سابقاً من وجود تنافسية في الحصول على الاعمال وكذلك في ما يتوقعه مستقبلي خدمة المراجعة من مخرجاتها، اصبح لزاما على المراجعين اعادة النظر في عمليات المراجعة لتتحول من كونها مراجعة شاملة الى مراجعة اختبارية انتقائية توفر الجهد والوقت لتكفل قيام المراجع باداء الخدمة على افضل وجه وبتكاليف معقولة ترضي طرفي عقد المراجعة، من هنا كان لزاما على المراجعين البحث على اساليب واجراءات جديدة والبحث على برامج او مكونات من داخل المؤسسات محل المراجعة يمكن الاعتماد عليها لتقليص الوقت، وكذلك بموثوقية تضمن حياد المراجع وامكانية اعتماده وبكل موثوقية على هذه المكونات والبرامج.

ولما كانت المراجعة الداخلية إحدى أهم مكونات عناصر نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسات والضامن لحسن سير رقابة العمليات والمحافظة على اصول المؤسسات وصونها، وسعيها إلى طمأنة الملاك بشأن عدم إساءة المديرين لصلاحياتهم، اتى اعتماد المراجع الخارجي عليها كوسيلة مساعد لاستكمال عمله على احسن وجهه، اتت هذه الدراسة لنتناول أثر جودة المراجعة الداخلية على تحديد أتعاب المراجع الخارجي، مستهله بإطار عام يناقش خلفية الدراسة ومشكلتها، ثم يستعرض جودة المراجعة الداخلية وأتعاب المراجع الخارجي في فصلها الثاني، ثم تنتهي بالإطار العملي للبحث والذي يحتوي على مبحثان ؛ فالمبحث الأول منه يشرح الإطار المنهجي للدراسة، والمبحث الثاني يناقش الإطار التحليلي لنتائج الدراسة الميدانية واختبار الفرضيات، ثم يختتم الفصل الثالث بالاستنتاجات والتوصيات.

مشكلة الدراسة:

مع توسع دائرة العمل وتشعب الحياة الاقتصادية وتطور المؤسسات واتساع حجمها وتشعب عملياتها، ازدادت مهمة المراجع الخارجي صعوبةً لدرجة عدم تمكنه من القيام بمراجعة تفصيلية، ناهيك عن طول مدة وارتفاع تكلفة أتعاب المراجعة الخارجية. فغالباً ما تقتصر التقارير والقوائم المالية المقدمة من إدارة المؤسسة إلى الدقة والموضوعية (ديوان المحاسبة الليبي، 2015، ص ص253-254).

فقد أشارت التقارير الصادرة عن ديوان المحاسبة الليبي وأخرها (التقرير العام لسنة 2014 م) إلى وجود قصور في أنظمة الرقابة الداخلية لدى جل مؤسسات الدولة" (ديوان المحاسبة الليبي، 2015).



مما يستوجب القيام بجهد أكبر للمراجع الخارجي، وبالتالي فإن جودة أداء المراجع الداخلي وفعالية نظام الرقابة الداخلية له الأثر الكبير في تحديد ما على المراجع الخارجي القيام به وايضا كم من الجهد والوقت سيسغرق للانتهاء من عمله، والذي بدوره سينعكس على عملية تحدي أتعاب عملية المراجعة. لذا حاولت هذه الدراسة معالجة الإشكالية المتعلقة بأثر جودة المراجعة الداخلية على تحديد أتعاب المراجع الخارجي من وجهة نظر المراجعين الخارجيين.

وعليه فإن مشكلة الدراسة تتمحور حول السؤال الرئيس التالي:

ما هو أثر جودة المراجعة الداخلية في البيئة اللببية على تحديد أتعاب المراجع الخارجي؟

ومن هذا السؤال الرئيس تتفرع الأسئلة الفرعية التالية:

1. هل يوجد أثر لجودة المراجعة الداخلية على نظام الرقابة الداخلية في تحديد أتعاب المراجع

الخارجي؟

2. هل يوجد أثر لجودة المراجعة الداخلية على الكفاءة المهنية للمراجع الداخلي في تحديد أتعاب

المراجع الخارجي؟

3. هل يوجد أثر لجودة المراجعة الداخلية على الإستقلالية في تحديد أتعاب المراجع الخارجي؟

هل يوجد أثر لجودة المراجعة الداخلية على القوانين والإجراءات والخطط المرسومة في تحديد أتعاب

المراجع الخارجي؟

أهمية الدراسة

تأتي أهمية هذه الدراسة من أهمية الدور الإيجابي الذي يلعبه التكامل ما بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، على مستوى ممارسي الوظائف (المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية) فبالمساعدة في تحديد أتعاب المراجع الخارجي لمساعدتهما على إنجاز أعمالهما على أحسن وجه، وبالتالي تقديم نتائج الأعمال بجودة عالية، بما يخدم فئات عديدة في المجتمع، لتمكينهم من اتخاذ القرارات المناسبة وفي الوقت المناسب.

فرضيات الدراسة

في ضوء تحديد مشكلة الدراسة وأهدافها يمكن صياغة الفرضية الرئيسية كالتالي:

لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية بين جودة المراجعة الداخلية وأتعاب المراجع الخارجي.

وتتفرع منه الفرضيات الفرعية التالية:

1- لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية بين كفاءة نظام الرقابة الداخلية وأتعاب المراجع الخارجي.

2- لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية بين استقلالية المراجع الداخلي وأتعاب المراجع الخارجي.

3- لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية بين الكفاءة المهنية للمراجع الداخلي وأتعاب المراجع

الخارجي.



4- لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية بين القوانين والإجراءات والخطط المرسومة من المؤسسة وأتعاب المراجع الخارجي.

هدف الدراسة :

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أثر جودة المراجعة الداخلية على تحديد أتعاب المراجع الخارجي في البيئة الليبية، وذلك من خلال دراسة آراء المستجوبين حول أثر جودة المراجعة الداخلية على تحديد أتعاب المراجع الخارجي وتحليلها في البيئة الليبية.

الدراسات السابقة (مراجعة الأدب):

إن نجاح المراجع في أداء مهمته المتمثلة في إبداء الرأي الفني المحايد حيال التقارير المالية للشركات التي يقوم بمراجعتها وفقاً للإجراءات والمعايير المتعارف عليها إنما يعود إلى عدة عوامل منها تحديد أتعاب المراجعة، وقد تعددت الدراسات التي اهتمت بدراسة تلك العوامل وبيان أثرها على أداء واستمرارية المراجعين في تقديم الخدمات بالشكل المطلوب. وقد حددت دراسة (النوايسة، 2006) العوامل المؤثرة على جودة مراجعة الحسابات وبيان أثرها على جودة عمل المراجع الداخلي، وتوصلت إلى نتائج مفادها أن المراجعين يدركون وبشكل عام أهمية جودة المراجعة، وأن أكثر ما يؤثر على جودة المراجعة هي المرتبطة بفرق عمل المراجعة.

أما دراسة (Nathalie et. al. 2006)، فتوصلت في نتائجها إلى أن أتعاب المراجعة ترتبط بحجم المؤسسة محل المراجعة ممثلاً بإجمالي الأصول، ومخاطر المراجعة المرتبطة بالمؤسسة محل المراجعة ممثلة بقطاع النشاط، وطبيعة الأصول من خلال مؤشر المدينين مضافاً إليه المخزون وإجمالي الأصول ونمو المؤسسة من خلال زيادة عملياتها السنوية، والقدرة على السداد مجسدة في مؤشر صافي الربح وحقوق المساهمين، كما أشارت نتائج الدراسة إلى انخفاض الأتعاب كثيراً في حالة القيام بالمراجعة من قبل شركات ذات خبرة وسمعة عالية.

من جانب آخر حدد (نجم، 2012)، أهم العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب عملية المراجعة، وتوصل إلى أن أكثر العوامل المؤثرة على تحديد الأتعاب هي التخطيط لعملية المراجعة، كذلك استقلالية مكتب المراجعة، وأن أكثر العوامل المرتبطة بمخاطر عملية المراجعة تأثيراً على الأتعاب هي مدى كفاءة ومثانة نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة محل المراجعة.

أما (Zulkifflee, et. al; 2012)، فقام بدراسة أثر مساهمة كفاءة المراجع الداخلي في مراجعة القوائم المالية على تخفيض أتعاب المراجع الخارجي، وأظهرت نتائج الدراسة وجود علاقة عكسية بين كفاءة المراجع الداخلي وأتعاب المراجع الخارجي، حيث كلما ازدادت فعالية وكفاءة المراجعة الداخلية، ازداد اعتماد المراجع الخارجي على عمل المراجع الداخلي، وانعكس ذلك على قيمة الأتعاب. أما فتوصل (زكري، 2013) في دراسته إلى نتائج أهمها صعوبة فهم المراجع الخارجي للإجراءات والطرق التي تستخدم بواسطة إدارة المؤسسة عند إعداد التقديرات المحاسبية الهامة، وأن هناك عدم



التزام لدى بعض المؤسسات بإعداد تقارير عن فعالية أنظمة الرقابة الداخلية عند إعداد التقارير المالية، والارتباط بمراجعين خارجيين لإبداء آرائهم عن فعالية تلك النظم.

وجاءت دراسة (مشتهى، 2013)، للتعرف على طبيعة العلاقة بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي، كذلك تحديد العوامل المؤثرة على قرار اعتماد المراجع الخارجي على أعمال المراجع الداخلي بمكوناتها المختلفة، وتوصلت إلى نتائج أهمها: توافر معايير الاستقلالية، والكفاءة، وأداء العمل، ومجال العمل للمدقق الداخلي من العوامل الرئيسية الهامة المؤثرة في زيادة اعتماد المراجع الخارجي على أعمال المراجع الداخلي، كما بينت ان العلاقة بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي تتسم بمستوى متوسط من التواصل و الاتصال حسب مقياس أداة الدراسة.

أما دراسة (Abbass and Aleqab, 2013)) فحاولت التعرف على كيف لخصائص المراجعين الداخليين أن تؤثر على درجة اعتماد المراجع الخارجي، ومن ثم التأثير على أتعاب المراجع الخارجي وتوصلت الدراسة إلى العديد من النتائج أهمها: أن الاهتمام بالمراجعين الداخليين والعمل على تأهيلهم بشكل جيد سيؤدي الى تخفيض اتعاب المراجع الخارجي.

وأكدت دراسة (الحذوة، 2015)، على وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين كلا من المتغيرات المستقلة (وجود جهاز رقابة فعال داخل المؤسسة محل المراجعة - شهرة مكتب المراجعة - حجم مكتب المراجعة - الاستمرارية بين مكتب المراجعة والمؤسسة محل المراجعة في التعامل) وتحديد اتعاب المراجع الخارجي

أما دراسة (أبو نصار ، 2019)، ، فخلصت في نتائجها إلى وجود أثر ذو دلالة إحصائية بين حجم المؤسسة محل المراجعة - حجم مكتب المراجعة - فترة حياة العقد - درجة تعقيد العمليات - درجة المخاطرة على أتعاب المراجع الخارجي، وكان لعامل حجم المؤسسة محل المراجعة اكثر تأثير على تحديد اتعاب المراجع الخارجي .

مما سبق يتبين لنا جلياً تعدد العوامل المؤثرة في تحديد اتعاب عملية المراجعة والتي منها نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة محل المراجعة.

مفهوم المراجعة الداخلية:

عرف معهد المراجعين الداخليين (IIA)، المراجعة الداخلية على أنها "نشاط مستقل وموضوعي يهدف إلى إضافة قيمة للمنظمة وتحسين عملياتها، حيث يساعد المؤسسة في تحقيق أهدافها باستحداث أسلوب منهجي منضبط لتقييم وتحسين فعالية إدارة المخاطر والحوكمة" (جمعة، 2009، ص46)، وتعد المراجعة الداخلية وظيفة تقييم مستقلة تنشأ ضمن المنظمة لفحص وتقييم أنشطتها بهدف مساعدة الأفراد في أداء مسؤولياتهم بفعالية (بوتين، 2003، ص11).

ومن هنا نجد أن وظيفة المراجعة الداخلية لا تقتصر على الرقابة الإدارية فقط؛ بل شملت الرقابة المحاسبية والضبط الداخلي، وهي وظيفة استشارية أكثر من كونها تنفيذية (جربوع، 2006، ص323).



وفي ضوء ما سبق يتبين أن المراجعة الداخلية هي عملية تقويم وتأكيد فعالية العمليات وكفاءتها وأحد وسائل الرقابة الداخلية الفعالة، حيث تساعد في أن تكون وسائل الضبط الموضوعية مطبقة وكافية لتحقيق فعالية العمليات وضمان دقة البيانات المحاسبية وحماية الموجودات وأموال المؤسسة والتحقق من اتباع موظفي المؤسسة للسياسات والخطط والإجراءات الإدارية المرسومة لهم.

أهمية المراجعة الداخلية

ترجع أهمية المراجعة الداخلية إلى ما تضيف من قيمة للمؤسسة فقد أشار معهد المراجعين الداخليين إلى ذلك في تعريفه للمراجعة الداخلية، وتعد اضافة القيمة الهدف الإستراتيجي للمراجعة الداخلية من خلال ما يقدمه من دور استشاري وتقويمي وتأميني، بالإضافة لدوره في تحسين العمليات وتخفيض المخاطر بدرجة من الموضوعية. وتعد سنة واحدة من المراجعة الداخلية توازي عمل ثلاث سنوات من المراجعة الخارجية؛ لذا تعتبر وظيفة المراجعة الداخلية من أهم الوظائف التي تتميز بها المؤسسات (عبدالمغني، 2003، ص23).

وتعد المراجعة الداخلية وسيلة استكشافية تحدد موضع الانحراف بين الواقع والمعايير الموضوعية مسبقاً، بالإضافة لكونها وسيلة تمنع وقوع الأخطاء والتضليل، وكذلك استشارية حيث أن توصيات المراجع الداخلي تسهم بتحديد التحسينات اللازمة.

كما أنها وسيلة تسهم في خدمة عدد من الفئات كالمديرين، المستثمرين الحاليين والبنوك ورجال الأعمال، والهيئات الحكومية. وفي مرحلة التخطيط ورقابة الأداء تعتمد إدارة المؤسسة على البيانات المحاسبية التي يجب أن تكون مُراجَعة من قبل هيئة فنية فهي صمام أمان يزود الإدارة بالعديد من الخدمات، منها ما يهتم بوجود الحماية الكافية لأصول المؤسسة وتعرف بالوقائية، ومنا ما يهتم بخدمات التقييم لأنظمة الرقابة الداخلية وأجرائها ومدى الالتزام بالسياسات المرسومة.

أهداف المراجعة الداخلية:

تهدف المراجعة الداخلية لإضافة قيمة للمؤسسة من خلال تحسين عملياتها، وهذا يتطلب توفير خطة موجهة لعملية المراجعة ويتطلب من المراجعين معرفة عميقة بأهداف المؤسسة ليكونوا فعالين لإدخال التحسينات على عملياتها.

وبحسب المعيار الأمريكي العام رقم (300) فإن أهداف المراجعة الداخلية "هي ضمان دقة المعلومات المالية والتشغيلية والتقارير، وفعالية واقتصادية أنشطة المراجعة، وضمان حماية الأصول، بالإضافة لتحقيق الاستغلال الأمثل للموارد" (الرحاحلة، 2005، ص64).

وتشمل الأهداف ما يلي (جربوع، 2006 ، ص329):

أ. تقديم تأكيد عن مدى الالتزام بالقوانين والسياسات والإجراءات والخطط.

ب. تقديم التأكيد عن مدى كفاءة وفاعلية استخدام الموارد الاقتصادية.



ت. زيادة قيمة المراجعة وتحسين عملياتها من خلال مشاركة الإدارة في تخطيط استراتيجية المراجعة وتوفير المعلومات التي تساعد في تنفيذ تلك الاستراتيجية.

ث. تقويم وتحسين فاعلية إدارة المخاطر.

ج. تقويم وتحسين فاعلية الرقابة.

ح. ومن بعد التطور الذي حدث على مفهوم المراجعة الداخلية اصبح تهدف ايضا الى زيادة قيمة المراجعة وتحسين عملياتها من خلال مشاركة الإدارة في تخطيط استراتيجية المراجعة وتوفير المعلومات التي تساعد في تنفيذ تلك الاستراتيجية.

مهام المراجعة الداخلية

تتعدد مهام واختصاصات إدارة المراجعة الداخلية كما يلي (الدهرواي، 2001، ص ص

:163-164):

التأكد من أن النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية سليم، ومن أن هذه النظم هي الأنسب للمؤسسة، كذلك تقييم الخطط والإجراءات بالعمل على اكتشاف نقاط الضعف أو النقص في النظم والإجراءات التي تستخدمها المؤسسة بقصد اقتراح التعديلات والتحسينات، ومراعاة التزام الموظفين للسياسات والإجراءات المرسومة، أيضاً العمل على التحقق من صحة البيانات المحاسبية والإحصائية، والعمل على حماية أموال المؤسسة.

ومما سبق يتضح أن إدارة المراجعة الداخلية تعمل لصالح ادارة المؤسسة، وتعتبر ساعدها الأيمن؛ إذ عن طريقها تطمئن الإدارة على أن كل شخص يقوم بالعمل المناط به وفي حدود اختصاصاته ، والأوامر المعطاة له كما تقوم المراجعة الداخلية أيضاً بالتنسيق بين الإدارات المختلفة ، وذلك بحكم اتصالها بكل إدارة من إدارات المؤسسة.

جودة المراجعة الداخلية والعوامل المؤثرة فيها

لقد اختلف المهتمون والباحث في تحديد مفهوم جودة المراجعة وما ينتج عنها من تقارير ، فالبعض أشار إلى صعوبة قياس الجودة على الرغم من أن خدمة المراجعة من الخدمات التي ينتج عنها ضمان الجودة، وتجدر الإشارة إلى إمكانية تحسين جودة المراجعة عن طريق تحسين جودة عملية المراجعة. وتوجد علاقة بين الجودة والمراجعة الداخلية حيث تقسم المراجعة الداخلية لأربعة مراحل هي: التأسيس والتخطيط، تنفيذ خطة المراجعة، متابعة تنفيذ نتائج عملية المراجعة، تأكيد وتحسين الجودة. وفيما يخص المرحلة الأخيرة بينت المعايير الدولية الصادرة عن معهد المراجعين الداخليين على ضرورة وضع آلية لتأكيد وتحسين جودة عملية المراجعة، والخدمات المقدمة من قبل نشاط المراجعة الداخلية، وذلك من خلال تقييم داخلي أو خارجي لها (الصبان وفتح الله، 2013، ص142).



و عرف Knapp جودة المراجعة بأنها "مدى قدرة المراجع على اكتشاف الخطأ والغش والتلاعب أثناء تنفيذ عملية المراجعة" (Knapp, 1991, p35-52).

وقد حدد المعهد الامريكى للمحاسبين القانونيين العوامل المؤثرة في جودة المراجعة الداخلية (AICPA,1999) في قائمة معايير المراجعة رقم (65) الخاصة بعوامل الجودة لعملية المراجعة الداخلية التي تشمل "الأهلية": والتي تحدد بالمستوى التعليمي، والشهادات المهنية، و"الموضوعية": والتي تقاس من خلال الجهة التي يرفع لها التقرير، والجهة المسؤولة عن تعيين المراجعين الداخليين، و"جودة أداء المهام": التي تقاس من خلال دقة وكفاية البرامج، ونطاق المراجعة. أما المعهد الامريكى للمراجعين الداخليين (IIA) فقد أشار في معاييرهِ الصادرة عن محددات جودة المراجعة الداخلية إلى جملة أمور، ففي المعيار رقم (100) أشارت إلى "أن نشاط المراجعة الداخلية يجب أن يكون مستقلاً وعلى المراجعين الاتصاف بالموضوعية والنزاهة وعدم التحيز أثناء تأدية أعمالهم". أما المعيار (110) فقد أشار إلى أنه على مدير المراجعة أن يصل بمستوى إداري داخل المؤسسة يسمح لنشاط المراجع الداخلي أن يقوم بمسؤولياته على أتم شكل. أما المعيار (210) فقد أشار الى انه على "المراجع أن يتسم بالمعرفة والمهارة والكفاءة المطلوبة لتأدية مهامه".

أتعاب المراجع الخارجي

هناك العديد من الأمور التي يجب على المراجع أخذها بعين الاعتبار عند تحديد أتعاب عملية المراجعة وهي (المطارنة، 2006، ص82):

الوقت المطلوب لتخطيط وتنفيذ عملية المراجعة، عدد المراجعين أو المساعدين الذين سيقومون بعملية المراجعة، حجم المؤسسة الخاضعة للمراجعة، مدى صعوبة عمليات المراجعة ودرجة التعقيدات المصاحبة لها، سمعة المؤسسة محل المراجعة وقدرتها على دفع الأتعاب، حجم مكتب المراجعة الخارجية وشهرته في بيئة العمل، عدد التقارير المطلوبة للعميل، طبيعة عمل المؤسسة ومدى حاجتها لخبرات وكفاءات متخصصة، والجدير بالذكر أن تحديد الأتعاب يتم مسبقاً قبل البدء بعملية المراجعة. كما أن هناك عدد من الأمور التي يجب على المراجع الخارجي أن يأخذها بعين الاعتبار عند تحديد الأتعاب (المطارنة، 2006، ص255): الوقت المطلوب لإنجاز العمل المطلوب منه، عدد الموظفين (المساعدين) الذين سيقومون بمعاونة المراجع والأجور اللازمة لكل فئة منهم (مراجع مساعد، مراجع مبتدئين)، العمل المطلوب من المراجع والمهارة اللازمة، وإذا كان هناك خدمات إضافية مطلوبة، مثل استشارات ضريبية أو أمور إدارية أخرى، التكاليف المباشرة لعملية المراجعة مثل الأجور ومصاريف التنقل لمراجعة أعمال الفروع، ومصاريف القرطاسية وغيرها، سمعة مكتب المراجعة وسنوات الخبرة، وقت المراجعة المطلوب في نهاية السنة المالية أو في وقت آخر، قدرة العميل على الدفع ومدى أهمية تقرير المراجع له.



وتأسيساً على ذلك يمكن القول بصفة عامة أن تمثل الجودة أحد جانبي العملية أما الجانب الآخر فهو يمثل مستوى الأتعب، ويجب أن تكون الأتعب عادلة ومنتاسبة مع الجهد الذي سوف يبذله ومع سمعة مكتبه والخبرة المهنية، وكذلك درجة المخاطر التي يمكن التعرض لها. وتر عملية تحديد أتعاب المراجعة بأربعة مراحل رئيسية وهي مرحلة تقييم الأتعاب، مرحلة الاتفاق مع العميل على الأتعاب، مرحلة تقديم الفواتير، ومرحلة تحصيل الأتعاب. وتعتبر مرحلة تقييم الأتعاب أهم وأخطر مرحلة من مراحل تحديد الأتعاب، حيث أشارت الدراسات الى تعدد العوامل المؤثرة على هذه المرحلة، بالإضافة إلى توقع وجود علاقة بين عملية تحديد أتعاب المراجعة وبين درجة استقلال المراجع الخارجي، ومن ثم التأثير على جودة الأداء المهني للمراجع الخارجي مما يتبعه التأثير على جودة قرارات مستخدمي القوائم المالية، وما إلى ذلك من آثار متعاقبة. ويمكن إجمال العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب المراجع الخارجي على النحو التالي (الشاطري والعنقري، 2002، ص102):

أ. **العوامل المرتبطة بالمؤسسة محل المراجعة:** وتتضمن العوامل ما يلي: حجم المؤسسة، وحجم المديونية (المدينون) صول، كذلك قيمة المخزوم ونسبته الى اجمال الاصول، وصافي راس المال العامل، ومعدل العائد على الاصول، كذلك فروع وأقسام المؤسسة وتعدد نشاطاتها ووجود فروع خارجية لها من عدمه، القيمة السوقية للأسهم، طبيعة عمل ونشاط المؤسسة، واخيرا مدى قوة نظام الرقابة الداخلية.

ب. **العوامل المرتبطة بالمراجع ومكتب المراجعة:** وتشتمل تلك العوامل على: تبعية مكتب المراجعة، حجم مكتب المراجعة، مدى تقديم المكتب لخدمات استشارية لنفس العميل الذي يقوم بمراجعة حساباته، تخصص مكتب المراجعة والمؤسسة محل المراجعة، مدى وجود تحفظات في التقرير السنوي السابق لمراجع حسابات المؤسسة، خبرة المراجع والخبرة المتراكمة لدى مكتب المراجعة.

أثر جودة المراجعة الداخلية في تخفيض اتعاب المراجع الخارجي:

تساهم العلاقة بين جودة المراجعة الداخلية وتخفيض تكلفة المراجع الخارجي من خلال ما يلي (عيسى، 2008، ص ص20-30):

1. تقليل الوقت الذي يستخدمه المراجع الخارجي في أداء مهمة المراجعة: ويعتبر ذلك قيمة يضيفها المراجع الداخلي للمؤسسة من خلال مساهمته في تخفيض الأتعاب التي تدفع للمراجع الخارجي.
2. وجود التعاون بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي يرفع من كفاءة وفعالية المراجعة: يؤدي التنسيق بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي الى اكتساب الوقت وتوفير الجهد الذي يقضيه المراجع الخارجي (نشوان، 2009، ص ص169-224).



3. تؤدي مساهمة المراجع الداخلي في مراجعة القوائم المالية إلى تقليل ساعات عمل المراجع الخارجي وبالتالي تخفيض أتعابه: حيث وجد (Felix, et. al., 2001, pp31-53) أن درجة مساهمة المراجع الداخلي في مراجعته للقوائم المالية يؤثر جوهرياً على قيمة تعاب المراجع الخارجي بمعنى أن زيادة مدى مساهمته في مراجعة القوائم المالية تؤدي إلى تخفيض الأتعاب والعكس الصحيح، ولقد وجد (Wallace and Kreutzfeldt, 1991) بناءً على آراء المراجعين الخارجيين تزداد ساعات عمل المراجع الخارجي بمعدل 10% في المتوسط في حالة تدني جودة المراجع الداخلي في مراجعة القوائم المالية، بينما مساهمة وجودة أداء المراجع الداخلي تؤدي إلى تخفيض 10% من أتعاب المراجع الخارجي (Walace, 1991, pp48-61).

المنافسة بين مكاتب المراجعة

تعمل مهنة المراجعة -كأية مهنة أخرى- في سوق مفتوحة تقوم على المنافسة بين أعضائه لجذب العملاء، خصوصاً مع زيادة عدد مكاتب المراجعة، وعدد المراجعين المرخص لهم بمزاولة المهنة. ونظراً لأهمية المنافسة بين مكاتب المراجعة وأثرها على أتعاب المراجعة، فقد نالت اهتماماً واسعاً من قبل المنظمات المهنية، حيث أشارت لجنة Cohen إلى أن المنافسة تعتبر إحدى المشكلات التي تواجه مكاتب المراجعة في الوقت الحاضر، وذلك لما لها من تأثير على ساعات المراجعة وموازنة الوقت، مما يؤدي إلى تقليل الأتعاب، وبالتالي تخفيض جودة المراجعة. وأوضحت لجنة Treadway ولجنة Andeson إلى أن زيادة المنافسة والضغط الناتجة من انخفاض أتعاب المراجعة تعتبر أحد المسببات لجودة المراجعة الرديئة (Copley and Doucet, 1993, p96).

كما أن المنافسة بين مكاتب المراجعة تؤدي إلى زيادة جودة المراجعة للأسباب التالية (صبيحي، 2012، صص 88-92):

- 1- أن مكاتب المراجعة أصبحت أكثر إدراكاً لحاجتها لتسويق خدماتها، وأن الاهتمام بجودة المراجعة بدأ يزداد لتمييز مكتب المراجعة عن غيره.
- 2- أن القرار الرشيد لاختيار والتعاقد مع المراجع الخارجي يجب أن يتم وفقاً لمعايير موضوعية وطبقاً للمنفعة المتوقعة من جودة المراجعة وليس فقط بناءً على التكلفة الأقل.
- 3- أن السوق الكفء هو الحكم على جودة المراجع (جودة المراجعة)، ولا خوف من وجود تأثير للمنافسة على الاستقلال وبالتالي خفض جودة المراجعة.

كذلك أشارت دراسة راضي إلى أن المنافسة تؤدي إلى زيادة أتعاب المراجعة لسببين:

السبب الأول: أن هناك معايير مهنية وقواعد للسلوك المهني تعتبر الأساس في بيئة المراجعة السبب الثاني: مكاتب المراجعة أصبحت أكثر حاجة لتقديم خدمات ذات جودة عالية أفضل في ظل المنافسة، وأن المنافسة ليست سعريه، وأن الجودة هي المحك الأساسي في الطلب على الخدمة.



وكذلك أوضحت دراسة السعد ومفتي أن عنصر الوقت يعتبر التكلفة الرئيسة لخدمة المراجعة، ولتخفيض هذه التكلفة - في ضوء المنافسة- تلجأ مكاتب المراجعة إلى أحد خيارين:

1. الخيار الأول: توظيف المراجعين برواتب متواضعة، مما يؤدي إلى عدم تقديم الخدمة بالشكل المناسب.

2. الخيار الثاني: تخفيض الوقت المطلوب لعملية المراجعة. ويؤدي كلا الخيارين بشكل مباشر أو غير مباشر إلى انخفاض جودة المراجعة، وإن كان خيار تخفيض موازنة الوقت هو الخيار الأكثر قبولاً لدى مكاتب المراجعة نظراً لعدم إضراره بسمعة المكتب.

وينضح من العرض السابق إن المنافسة تعد أحد العوامل المؤثرة على جودة المراجعة، ولكن نوعية أثرها غير واضحة، ويرى الباحث أن المنافسة ذات أثر إيجابي على جودة المراجعة لأن وجود معايير مهنية واضحة مع وجود رقابة علي الالتزام بها سيجعل الجودة هي المعيار الأساسي عند الطلب على المراجعة.

الجزء التطبيقي:

منهج الدراسة:

تهدف الدراسة الى التعرف على أثر جودة المراجعة الداخلية في البيئة اللببية على تحديد أتعاب المراجع الخارجي، ولتحقيق ذلك تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي شأن اغلب الدراسات السابقة في هذا الموضوع، لذلك عُمد الى استخدام الاسلوب الميداني لجمع المعلومات عن طريق توزيع استبانة صممت لهذا الغرض وتم التأكد من صدقها من خلال عرضها على أساتذة مختصين في المحاسبة من اجل تحكيمها واخذ آرائهم وتم تعديل بنودها وفق مقترحاتهم، وتم مراعاة ان تكون الاستبانة قصيرة وواضحة الفقرات والاسلوب وتم تقسيمها الى

القسم الأول: وتتاول معلومات عامة عن المؤهل العلمي للمبحوث، وتخصصه، وسنوات خبرته.
اما القسم الثاني: فقد احتوى على أسئلة تتعلق بدراسة أثر جودة المراجعة الداخلية على تحديد أتعاب المراجع الخارجي، واحتوت على محورين رئيسين تعبر عن وجهة نظر أفراد العينة، واحتوت صحيفة الاستبانة على (42) فقرة موزعة على المحاور التالية:

أ. المحور الأول/ ويتعلق بالمتغيرات المستقلة (جودة المراجعة الداخلية)، ويحتوي (4) مجالات كل مجال يحتوي على (4) فقرات.

ب. المحور الثاني/ ويتعلق بالمتغير التابع (أتعاب المراجع الخارجي)، ويحتوي على (10) فقرات.

وكانت وحدة القياس المتبعة مقياس ليكرت ذو الأبعاد الخمسة Likert Scale، بحيث يكون:
(1) غير موافق اطلاقاً، (2) غير موافق، (3) محاى، (4) موافق، (5) موافق تماماً.



كما تم استخدام المنهج الوصفي والتحليلي في الجانب التطبيقي بحيث تم إسقاط ما تم التوصل إليه في الجانب النظري على مكاتب المراجعة الخارجية العاملة ضمن الاختصاص الجغرافي بمدن (مصراتة شرقاً حتى طرابلس غرباً).

مجتمع الدراسة وعينته

تكون مجتمع الدراسة من (147) مكتباً موزعين على (4) مناطق كالتالي: (مصراتة - زليتن - الخمس - طرابلس)، وقد تم الاستعانة بنقابة المحاسبين والمراجعين الليبيين للحصول على معلومات وعناوين المراجعين المسجلين بها رسمياً وبالنطاق الجغرافي لمجتمع الدراسة؛ وقد تم استبعاد مراجعي ديوان المحاسبة نظراً لأن أتعابها يتم تحديدها من خلال إدارة ديوان المحاسبة وليس عن طريق التعاقد المباشر مع العملاء، كذلك استبعاد بعض المكاتب من العينة الصعب التواصل معها نظراً للظروف الأمنية بمدينة طرابلس خصوصاً وذلك وقت إجراء المسح وتوزيع الاستبانات.

وقد تم حساب حجم العينة باستخدام أسلوب الحصر الشامل وكان عدد مكاتب المراجعة (147) مكتباً. توزعت على المدن المختارة كالتالي: (1) طرابلس 108 مكتب، (2) الخمس 07 مكاتب، (3) زليتن 08 مكاتب، (4) مصراتة 24 مكتب.

وقد تم توزيع عدد (147) استبانة على هذه المكاتب المذكورة أعلاه، وتم استرجاع ما مجموعه (129)، استبعد منها (19) استبانة لعدم صلاحيتها للتحليل، ولهذا كان عدد الاستبانات الصالحة للتحليل (110) استبانة؛ أي ما نسبته (74.82%) من الاستبانات.

تحليل البيانات واختبار الفرضيات: استخدم الباحثان مقياس Likert Scale لتقدير درجة الإجابة لعبارة محاور الدراسة، حيث منح الدرجات من (1-5) ابتداءً بالبداية (غير موافق إطلاقاً، غير موافق، محايد، موافق، موافق تماماً)، وأعطى وزن لكل بديل على الترتيب ذاته والتي تقيس اتجاهات وآراء المستقضي منهم. وبعد الانتهاء من ترميز الإجابات وإدخال البيانات باستخدام حزمة البرمجيات الجاهزة SPSS (for Social Science) Statistical Package.

صدق أداة القياس (الإستبانة) وثباتها: تم التأكد من صدق الاستبانة بطريقتين

1. **الصدق الظاهري:** تم التأكد من صدق محتواها وذلك بعرضها على المختصين الأكاديميين في المراجعة والمحاسبة والمهتمين بمناهج البحث العلمي، وكذلك الإحصائيين، وقد اعتمد الباحثان الفقرات التي تم التوافق عليها من قبلهم.

2) **صدق الاتساق الداخلي:** ويقصد بصدق الاتساق الداخلي مدى اتساق كل عبارة من عبارات الاستبانة مع البعد الذي تنتمي إليه هذه الفقرة، وذلك من خلال حساب معاملات الارتباط بين درجة كل عبارة والدرجة الكلية لعبارة المحور الذي تنتمي إليه من خلال معامل ارتباط بيرسون كما يتضح من الجدول رقم (1).

جدول رقم (1): نتائج اختبار بيرسون لقياس العلاقة بين الفقرة والبعد الذي تنتمي إليه



معامل الارتباط (بيرسون)	قيمة الاحتمال P-Value	عدد الفقرات	المحور	
**0.795	0.000	5	كفاءة نظام الرقابة الداخلية	البعد الأول
**0.839	0.000	5	الكفاءة المهنية	البعد الثاني
**0.656	0.000	5	الاستقلالية	البعد الثالث
**0.778	0.000	5	القوانين والإجراءات والخطط المرسومة	البعد الرابع
**0.861	0.000	5	أتعاب المراجعة الخارجي	

°: تعني ارتباط معنوي عند مستوى دلالة 0.01

** : تعني ارتباط معنوي عند مستوى دلالة 0.05

أظهرت مستويات الاختبار بالنسبة لمحاور للاستبانة أن جميع فقراتها مرتبطة ارتباطاً دالاً إحصائياً مع جميع فقرات المحور التي تنتمي إليها عند مستوى معنوية (0.05)، وقد تراوحت معاملات الارتباط بين (0.656 – 0.861) وهو ارتباط موجب قوي.

يتضح مما سبق أن جميع معاملات الارتباط الدالة إحصائياً تتمتع فقراتها عامة بثبات الاتساق الداخلي بين كل فقرة والمحور الذي تنتمي إليه، وبذلك يتحقق للاستبانة الصدق البنائي وتعد صالحة للقياس.

5.1.3 الصدق البنائي للمحاور

تم استخراج معامل الثبات، طبقاً لكرونباخ ألفا (Cronbach Alpha) الداخلي بصيغته النهائية الكلية، ولكل متغير بجميع أبعاده، وكانت النتائج كما هي موضحة في الجدول التالي رقم (6.3).

جدول رقم (4.3): نتائج اختبار كرونباخ ألفا لقياس ثبات الاستبانة



معامل الثبات (كرونباخ ألفا)	قيمة الاحتمال P-Value	عدد الفقرات	المحور	
0.787	0.000	5	كفاءة نظام الرقابة الداخلية	المحور الأول (جودة المراجعة الداخلية)
0.748	0.000	5	الكفاءة المهنية	
0.721	0.000	5	الاستقلالية	
0.904	0.000	5	القوانين والإجراءات	
0.861	0.000	5	أتعاب المراجع الخارجي	

$$\text{Chronbach Alpha Coefficient} = \frac{K}{K-1} \left(\frac{1 - \sum VAR}{TVAR} \right) \dots\dots\dots (1)$$

حيث K:

- عدد فقرات الاستبانة
- K-1: عدد فقرات الاستبانة - 1
- $\sum VAR$: مجموع التباين بين الفقرات
- TVAR: التباين الكلي

ولسرعة إنجاز العمليات الحسابية تم اختبار قوة الأداء المستخدمة في الدراسة عن طريق فحص الاعتمادية (Reliability) وذلك باستخدام اختبار كرونباخ ألفا خلال برنامج SPSS الإحصائي، وبالنظر إلى الجدول رقم (5.3) يلاحظ أن الإستبانة تتمتع بدرجة ثبات عالية حيث تراوحت قيم ألفا بين (0.883) في حدها الأعلى و(0.769) في حدها الأدنى، وهذا يعني أن جميع هذه المعاملات جاءت قيمة عالية وتقترب من الواحد الصحيح لأن جميعها أكبر بكثير من (0.5) وهي القيمة الدنيا المقبولة لمعامل ألفا كرونباخ. وهذه القيمة تعد مؤشراً لصلاحية أداة الدراسة للتطبيق بغرض تحقيق أهداف الدراسة من خلال الإجابة على أسئلة الاستبيان، مما يشير إلى إمكانية ثبات النتائج التي يمكن أن تسفر عنها عند تطبيقها.

6.1.3 خصائص أفراد العينة



1. متغير المؤهل العلمي:

يبين الجدول (6.3) التوزيع التكراري والنسبي لأفراد عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي، حيث يبين التحليل أن أكبر نسبة شملها الاستطلاع ممن يحملون مؤهل علمي "بكالوريوس" بنسبة تمثيل 68%، يليها ممن يحملون شهادة "الماجستير" بنسبة تمثيل 15% وجاءت في المرتبة الثالثة ممن شملهم الإستطلاع للذين يحملون شهادة "الدكتوراه" بنسبة تمثيل 8%، في حين كانت أقل نسبة شملها الاستطلاع للذين يحملون شهادة (الدبلوم) بنسبة تمثيل 8%.

وبصفة عامة فإن نتائج التحليل تعزز من اعتمادية نتائج المتحصل عليها من أفراد العينة كون مؤهلاتهم جامعية في أغلبها، وهذا مؤشر جيد في تقديرات إجابات أفراد العينة نحو محاور الدراسة.

جدول (5.3): التوزيع التكراري والنسبي حسب المؤهل العلمي

ت	المؤهل العلمي	التكرار	النسبة (%)
1.	دكتوراه	9	8%
2.	ماجستير	17	15%
3.	بكالوريوس	75	68%
4.	دبلوم متوسط	9	8%
المجموع		110	100%

2. متغير التخصص العلمي:

يبين الجدول (7.3) التوزيع التكراري والنسبي لأفراد عينة الدراسة حسب متغير التخصص العلمي، حيث يبين تحليل بيانات أفراد العينة أن أكبر نسبة شملها الاستطلاع هم ذوي التخصص "المحاسبة" بنسبة تمثيل 63%، يليها التخصص " قانون " بنسبة تمثيل 16%، وجاءت في المرتبة الثالثة ذوي التخصص " اقتصاد " بنسبة تمثيل 11%، وجاء تخصص "إدارة الأعمال" في المرتبة الرابعة بنسبة تمثيل 10%، ويلاحظ من هذه التخصصات ان الاستبيان شمل تخصص المحاسبة باكثر نسبة ، مما يدعم الاعتمادية والموثوقية في اجابات المبحوثين حيث كان بنسبة كانت 63% .

جدول (6.3): التوزيع التكراري والنسبي حسب التخصص العلمي

ت	التخصص العلمي	التكرار	النسبة (%)
1.	محاسبة	69	63%
2.	إدارة أعمال	11	10%
3.	اقتصاد	12	11%
4.	قانون	18	16%
المجموع		110	100%



3. متغير سنوات سنوات العمل كمراجع خارجي:

يبين الجدول (9.3) التوزيع التكراري والنسبي لأفراد عينة الدراسة حسب متغير سنوات الخبرة في مكاتب المراجعة محل الدراسة، فبينت نتائج تحليل إستبيانات أفراد العينة أن أكبر نسبة شملها الاستطلاع ممن تراوحت خبرتهم "من 6 إلى 10 سنوات" بنسبة تمثيل 45%، وجاءت في الترتيب الثاني ممن تراوحت خبرتهم من "5 سنوات فأقل" بنسبة تمثيل 35%، يليها خبرة أفراد العينة ممن تراوحت سنوات عملهم كمراجعين خارجيين "من 11 - 15 سنة"، في حين كانت نسبة الذين تراوحت خبرتهم من "من 16 سنة فأكثر" 13%، وبالتالي فإن هذه النسبة تعد جيدة تعزز الثقة فالاجابات المتحصل عليها.

جدول (7.3): التوزيع التكراري والنسبي حسب سنوات العمل كمراجع خارجي

ت	سنوات العمل كمراجع خارجي	التكرار	النسبة (%)
1.	من 5 سنوات فأقل	38	35%
2.	من 6 إلى 10 سنوات	45	41%
3.	من 11 - 15 سنة	14	13%
4.	من 16 سنة فأكثر	13	12%
المجموع		110	100%

5. متغير عدد الدورات التي شارك فيها في مجال المراجعة:

يبين الجدول (9.3) التوزيع التكراري والنسبي لأفراد عينة الدراسة حسب متغير عدد الدورات التي شارك فيها في مجال المراجعة، فبينت نتائج تحليل استبانات أفراد العينة أن أكبر نسبة شملها الاستطلاع ممن شاركوا في مجال المراجعة هي من "من 10 دورات فأكثر" بنسبة تمثيل 49%، وأن الذين شاركوا في دورات في مجال المراجعة "من 4 - 9 دورات" بنسبة تمثيل 20%، وأن 31% من أفراد العينة شاركوا في دورات في مجال المراجعة كانت أقل من 3 دورات.

وبصفة عامة يمكن القول أن هذه النسبة تعد جيدة، حيث يمكن اعتماد نتائج الدراسة وتعميمها على مجتمع الدراسة.

جدول (8.3): التوزيع التكراري والنسبي حسب عدد الدورات التي شارك فيها في مجال المراجعة

ت	الدورات التي شارك فيها المبحوث في مجال المراجعة	التكرار	النسبة (%)
1.	أقل من 3 دورات	34	31%
2.	من 4 - 9 دورات	22	20%
3.	من 10 دورات فأكثر	54	49%
المجموع		110	100%

المعالجات الإحصائية

تم تفرغ وتحليل الاستبيان باستخدام برنامج الإحصائي (SPSS) وتم استخدام الاختبارات الإحصائية التالية:

1. التكرارات والمتوسطات الحسابية والنسب المئوية: وذلك لوصف آراء عينة الدراسة حول متغيرات الدراسة ولتحديد أهمية الفقرات الواردة في الاستبانة من حيث التأثير.
2. معامل ارتباط كرونباخ ألفا (Cronpach's Alpha) وذلك لاختبار مدى الاعتمادية على أداة جمع البيانات المستخدمة في قياس المتغيرات التي اشتملت عليها الدراسة.
3. تحليل الإنحدار الخطي المتعدد Multi Regression: وذلك لاختبار العلاقة بين المتغيرات المستقلة مجمعة والمتغير التابع.

وقد استخدم الباحث درجة ثقة (95%) في اختبار الفروض الإحصائية للدراسة بما يعني احتمال الخطأ يساوي (5%) وهي النسبة المناسبة لطبيعة الدراسة.

الإطار التحليلي لنتائج الدراسة الميدانية واختبار الفرضية

يهدف هذا المبحث إلى عرض نتائج استخدام بعض الأساليب الإحصائية باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS، من خلال تحليل تقييم آراء عينة الدراسة، حيث تم استخدام التوزيع التكراري والنسب المئوية والأوساط الحسابية لتقدير المستويات والانحرافات المعيارية، وقد تم عرض النتائج عبر محورين رئيسيين تغطي متغيرات الدراسة وفقاً للآتي:

- النتائج المتعلقة بأسئلة الدراسة
- اختبار فرضيات الدراسة

فيما يتعلق بالحدود التي اعتمدها هذه الدراسة عند التعليق على المتوسط الحسابي (المتغيرات الواردة في نموذج الدراسة) فهي ولتحديد درجة الموافقة فقد حدد الباحث ثلاث مستويات (مرتفع، متوسط، منخفض) بناء على المعادلة الآتية:

$$\text{طول الفئة} = \frac{\text{الحد الأعلى للبديل} - \text{الحد الأدنى للبديل}}{\text{عدد المستويات}}$$

$$\text{طول الفئة} = \frac{1 - 5}{3} = 1.33$$

وبذلك يكون التعامل مع نتائج التحليل الإحصائي الوصفي لتفسير البيانات، على النحو التالي:



أثر جودة المراجعة الداخلية على تحديد أتعاب المراجع الخارجي من وجهة نظر المراجعين الخارجيين في ليبيا

تأييد مرتفع	تأييد متوسط	تأييد منخفض
من 3.68 - 5	من 2.34 - 3.67	من 1 - أقل من 2.33

وبناء على ذلك، فإذا كانت قيمة المتوسط الحسابي للفقرات أكبر من (3.67) فيكون مستوى التأييد مرتفعاً، وهذا يعني أن أفراد العينة يرون أن مستوى التأييد (مرتفعاً)، وإذا كان المتوسط الحسابي أقل من (2.34) فيكون مستوى التأييد منخفضاً، وفيما عدا ذلك سيكون مستوى التأييد (متوسطاً).

1.2.3 النتائج المتعلقة بأسئلة الدراسة

أولاً: ما مدى توافر أبعاد جودة المراجعة الداخلية؟

لوصف مستوى جودة المراجعة الداخلية بالنسبة لمكاتب المراجعة الخارجية (كفاءة نظام الرقابة الداخلية، الكفاءة المهنية، الاستقلالية، القوانين والإجراءات والخطط المرسومة)، لجأ الباحث إلى استخدام المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية، وأهمية الفقرة، كما هو موضح بالجدول التالية.

1. المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات بعد نظام الرقابة الداخلية

جدول (10.3): يوضح المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات بعد كفاءة نظام الرقابة

الداخلية

م	الفقرة	التكرار والنسبة المئوية	غير موافق على الإطلاق	غير موافق	محايد	وافق	أوافق تماماً	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	ترتيب الأهمية	مستوى الأهمية (التأثير)
1.	تحرص المؤسسة محل المراجعة على وجود ضوابط لنظام رقابة داخلية.	ك %	4	3	2	100	1	3.82	0.661	4	مرتفع
			3.6	2.7	1.8	90.6	0.9				
2.	تدعم المؤسسة محل المراجعة إجراءات المراجعة الداخلية ومتابعة	ك %	1	6	18	17	68	4.31	0.994	1	مرتفع
			0.9	5.5	16.4	15.6	61.8				



										تقييد الملاحظات
مرتفع	5	0.670	3.80	1	98	4	3	4	ك	وجود التعاون والتنسيق الفعال من قبل المراجع الداخلي مع ما يطلبه المراجع الخارجي.
				0.9	89.1	3.6	2.7	3.6	%	
متوسط	6	0.943	3.09	5	30	54	12	9	ك	يتضمن نظام الرقابة الداخلية على (التوقيت اللازم - عدد المراجعين - حجم ودرجة تعقيد العمليات محل المراجعة)
				4.5	27.3	49.1	10.9	8.2	%	
مرتفع	3	0.936	3.85	29	46	27	6	2	ك	تعمل المؤسسة محل المراجعة على تطبيق متطلبات الحاكمية المؤسسية.
				26.4	41.8	24.5	5.5	1.8	%	
متوسط	7	0.974	3.07	5	30	54	10	11	ك	يتضمن نظام الرقابة الداخلية تطوير المعلومات المستقاة من عملية المراجعة السابقة
				4.5	27.3	49.1	9.1	10	%	

أثر جودة المراجعة الداخلية على تحديد أتعاب المراجع الخارجي من وجهة نظر المراجعين الخارجيين في ليبيا

										وتحديثها وفق الظروف.	
مرتفع	4	0.986	3.82	29	47	22	10	2	ك	المراجع الداخلي يمتلك المقومات والمهارات اللازمة لمقابلة توقعات المستفيدين خلال المدة القائمة.	7
				26.4	42.7	20	9.1	1.8	%		
مرتفع	2	0.968	3.87	30	49	20	9	2	ك	وجود التعاون والتسابق الفعال بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي في بعض مراحل المراجعة لمنع التكرار والازدواجية للعمل.	8
				27.5	44.5	18.2	8.2	1.8	%		
مرتفع			3.70	المتوسط الحسابي العام							
			0.569	الإحتراف المعياري العام							
			74.18	الوزن النسبي (%)							

يتضح من نتائج تحليل الجدول (10.3) أن المتوسط العام لجميع فقرات البعد حول مستوى أهمية نظام الرقابة الداخلية كان إيجابياً، حيث بلغ 3.70 ووزن نسبي 74.18%، وهو مستوى مرتفع من التأثير، مما يؤكد مدى إدراك الإدارة العليا بأهمية وجود نظام رقابة داخلية فعال مما يؤدي إلى تخفيض أتعاب المراجع الخارجي، حيث جاءت متوسطات إجابات أفراد العينة حول الفقرة "تدعم المؤسسة محل المراجعة إجراءات المراجعة الداخلية ومتابعة تنفيذ الملاحظات" في المرتبة الأولى وبمتوسط حسابي



4.31 وانحراف معياري 0.994 مما يؤكد أن المؤسسة محل المراجعة تعتمد نظام رقابة داخلية فعال وتعي أهمية وجود نظام رقابة داخلية فعال بالمؤسسة محل المراجعة.

وجاء ثاني أكبر متوسط إجابات أفراد عينة الدراسة للفقرة الثامنة القائلة "وجود التعاون والتنسيق الفعال بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي في بعض مراحل المراجعة لمنع التكرار والازدواجية للعمل"، بمتوسط حسابي 3.87 وانحراف معياري 0.968، وهذا يدل على أن المؤسسة محل المراجعة تدعم عملية التعاون والتنسيق الفعال بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي في بعض مراحل المراجعة. في حين جاءت الفقرة "تعمل المؤسسة محل المراجعة على تطبيق متطلبات الحوكمة المؤسسية" في المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي 3.85 بدرجة تأييد مرتفعة، يليها الفقرتين "تحرص المؤسسة محل المراجعة على وجود ضوابط لنظام رقابة داخلية" و "المراجع الداخلي يمتلك المقومات والمهارات اللازمة لمقابلة توقعات المستفيدين خلال المدة القائمة" بمتوسط حسابي 3.82؛ أي بدرجة تأييد مرتفعة، وكانت أقل المتوسطات الحسابية للفقرة "يتضمن نظام الرقابة الداخلية تطوير المعلومات المستقاة من عملية المراجعة السابقة وتحديثها وفق الظروف" بمتوسط حسابي 3.07 وبدرجة تأييد متوسطة حسب استجابات أفراد عينة الدراسة بإنحراف معياري 0.974 ككل يشير إلى تقارب الإجابات حول هذه الفقرة.

2. المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات بُعد الكفاءة المهنية.

جدول (11.3): يوضح المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات بُعد الكفاءة المهنية

م	الفقرة	التكرار والنسبة المئوية	تغير موافق على الإطلاق	تغير موافق	كبير	واثق	واثق تماماً	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	ترتيب الأهمية	مستوى الأهمية (التأثير)
1.	تحرص المؤسسة محل المراجعة على توفير المؤهل العلمي المناسب للمراجعي ن باعتباره عامل مهم في جودة عملية	ك	1	13	22	46	28	3.79	0.987	5	مرتفع

أثر جودة المراجعة الداخلية على تحديد أتعاب المراجع الخارجي من وجهة نظر المراجعين الخارجيين في ليبيا

المراجعة الداخلية																	
2. تحرص المؤسسة محل المراجعة على حصول المراجع الداخلي المكلف على شهادة مهنية مثل: المجمع العربي للمحاسبين القانونيين .	ك	24	49	26	7	4	21.8	%	متوسط	7	0.990	2.25	3.5	6.4	23.6	44.5	
3. تعمل المؤسسة محل المراجعة على توجيه المراجعي ن الداخليين للحصول على شهادات علمية عليا بترقيتهم وظيفياً.	ك	26	48	26	6	4	23.6	%	متوسط	8	0.989	2.21	3.6	5.5	23.6	43.6	23.6
4. يتم التأكد بأن المراجع قد حصل على	ك	1	10	25	46	28	0.9	%	مرتفع	4	0.949	3.81	25.5	41.8	22.7	9.1	0.9



										الخبرة الكافية في مختلف مجالات المراجعة والمجالا ت القطاعية المختلفة.	
مرتفع	3	0.949	3.87	27.3	48	21	10	1	ك	يتلقى المراجعين الداخليين الدورات التدريبية الكافية للقيام بأعمالهم الرقابية بشكل جيد.	.5
مرتفع	1	0.925	3.92	32	48	12	8	1	ك	تحرص المؤسسة محل المراجعة على إقامة الحلقات واللقاءات العلمية والندوات المتخصصة بالتعاون مع أفراد ذوو خبرة.	6
مرتفع	2	0.922	3.89	30	48	23	8	1	ك	تنفذ المؤسسة محل المراجعة	7
				27.3	43.6	20.9	7.3	0.9	%		



أثر جودة المراجعة الداخلية على تحديد أتعاب المراجع الخارجي من وجهة نظر المراجعين الخارجيين في ليبيا

ورشات عمل ودورات لتدريب المراجعين الداخليين											
8	يتم الاعتماد على برامج ضبط الجودة لزيادة كفاءة التدريب.	ك	12	11	52	30	5	3.04	0.988	6	متوسط
		%	10.9	10	47.3	27.3	4.5				
	المتوسط الحسابي العام							3.47			متوسط
	الإنحراف المعياري العام							0.468			
	الوزن النسبي (%)							69.53			

يتضح من نتائج تحليل الجدول (11.3) أن المتوسط العام لجميع فقرات بعد الكفاءة المهنية بلغ 3.47 ووزن نسبي 69.53%، مما يدل على مستوى متوسط من التأثير، كذلك يشير إلى أهمية تدريب العناصر العاملة في مجال المراجعة، وكان ترتيب فقرات هذا المجال حسب مستوى الأهمية كما يلي: جاء متوسط إجابات أفراد العينة حول الفقرة "تحرص المؤسسة محل المراجعة على إقامة الحلقات واللقاءات العلمية والندوات المتخصصة بالتعاون مع أفراد ذوو خبرة" في المرتبة الأولى وبمتوسط حسابي 3.92 وإنحراف معياري 0.925 مما يؤكد حاجة المؤسسة إلى تطوير والرفع من الكفاءة المهنية للمراجعين الداخليين بالمؤسسة محل المراجعة.

وقد تراوحت المتوسطات الحسابية لإجابات أفراد العينة لجميع فقرات المجال قاطبة بين (2.21 - 3.92) أي بين مستوى أهمية (متوسط - مرتفع)، وقد جاءت الفقرة "تعمل المؤسسة محل المراجعة على توجيه المراجعين الداخليين للحصول على شهادات علمية عليا بتربيتهم وظيفياً" بمتوسط حسابي 2.21 وانحراف معياري 0.989، وقد يعود سبب هذه النتيجة إلى ضعف ميزانية التدريب للمؤسسة محل المراجعة خاصة في الظروف الاقتصادية التي تمر بها البلاد.

3. المتوسطات الحسابية والإنحرافات المعيارية لفقرات بعد الاستقلالية

جدول (12.3): يوضح المتوسطات الحسابية والإنحرافات المعيارية لفقرات بعد الإستقلالية



م	الفقرة	التكرار والنسبة المئوية	غير موافق	غير موافق على الإطلاق	محايد	وافق	وافق تماماً	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	ترتيب الأهمية	مستوى الأهمية (التأثير)
.1	تتمتع إدارة المراجعة الداخلية باستغلال كآف داخل الهيكل التنظيمي .	ك	2	2	3	8	95	4.74	0.759	1	مرتفع
		%	1.8	1.8	2.9	7.3	86.4				
.2	يتم تعيين المراجع الداخلي بالمؤسس ة بشكل موضوع بناء على المناقصة مما يعزز استقلالية المراجع.	ك	2	2	12	23	71	4.44	0.894	3	مرتفع
		%	1.8	1.8	10.9	20.9	64.5				
.3	تتبع وحدة المراجعة الداخلية لأعلى جهة إدارية مباشرة مما يساهم في تعزيز استقلالي تها .	ك	2	2	3	8	95	4.74	0.759	1	مرتفع
		%	1.8	1.8	2.7	7.3	86.4				
.4		ك	3	5	31	40	31	3.82	0.984	6	مرتفع

أثر جودة المراجعة الداخلية على تحديد أتعاب المراجع الخارجي من وجهة نظر المراجعين الخارجيين في ليبيا

				28.2	36.4	28.2	4.5	2.7	%	يمتلك المراجع الداخلي صلاحية كافية لمراجعة وفحص السجلات .	
				34	38	30	5	3	ك	يمتلك المراجع الداخلي صلاحية كافية لمراجعة وفحص الممتلكات .	5
مرتفع	4	0.999	3.86	30.9	34.5	27.3	4.5	2.7	%		
				31	41	30	5	3	ك	توفر المؤسسة الأدوات اللازمة للقائمين بعملية المراجعة .	6
مرتفع	5	0.981	3.83	28.2	37.3	27.3	4.5	2.7	%		
				92	13	1	2	12	ك	يتم تعيين وتكليف المراجعين من قبل الإدارة العليا في المؤسسة .	7
مرتفع	2	0.737	4.73	83.6	11.8	0.9	1.8	1.8	%		
				5	30	52	11	12	ك	تخص	8
متوسط	7	0.988	3.04	4.5	27.3	47.3	10	10.9	%	ص المؤسسة الموارد المالية اللازمة	



		إدارة المراجعة الداخلية.	
مرتفع		3.70	المتوسط الحسابي العام
		0.56	الإنحراف المعياري العام
		9	
		74.1	الوزن النسبي (%)
		8	

تبين نتائج تحليل الجدول (12.3) أن المتوسط العام لجميع فقرات بعد الاستقلالية بلغ 3.70 وبانحراف معياري 0.569، مما يدل على مستوى أهمية مرتفع من التأثير، فقد جاء في المرتبة الأولى الفقرتين "تتمتع إدارة المراجعة الداخلية باستغلال كافٍ داخل الهيكل التنظيمي" و "تتبع وحدة المراجعة الداخلية لأعلى جهة إدارية مباشرة مما يساهم في تعزيز استقلاليتها" بمتوسط حسابي 4.74 وبانحراف معياري 0.759، وهذا يشير إلى إدراك الإدارة بأهمية استقلالية المراجع داخل المؤسسة مما يزيد من جودة المراجعة الداخلية، وجاءت الفقرة القائلة "تخصص المؤسسة الموارد المالية اللازمة لإدارة المراجعة الداخلية" بمتوسط حسابي 3.04 وهو مستوى تأييد متوسط، ولعل ما يعزو ظهور هذه النتيجة إلى الوضع الاقتصادي للمؤسسة أو ضعف التخطيط المالي للموارد المؤسسة.

وبصفة عامة يتضح من الجدول ذاته أن المتوسطات الحسابية لجميع فقرات مجال الاستقلالية قاطبة تراوحت بين (3.04 - 4.74)؛ أي بين مستوى تأييد (متوسط - مرتفع).

4. المتوسطات الحسابية والإنحرافات المعيارية لفقرات بُعد القوانين والإجراءات والخطط

المرسومة

جدول (13.3): يوضح المتوسطات الحسابية و الإنحرافات المعيارية لفقرات بعد القوانين والإجراءات

والخطط المرسومة

م	الفقرة	النسبة المئوية المعتمدة	غير موافق على الإطلاق	غير موافق	محايد	وافق	وافق تماماً	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	ترتيب الأهمية (التأثير)	مستوى الأهمية
1.	تقوم المؤسسة محل المراجعة باستخدام وسائل تقنية، وأساليب حديثة في اتخاذ أعمال	ك	2	2	5	11	90	4.68	0.800	1	مرتفع
							81.8				

أثر جودة المراجعة الداخلية على تحديد أتعاب المراجع الخارجي من وجهة نظر المراجعين الخارجيين في ليبيا

										المراجعة باعتبارها تؤثر على إجراءات وتنفيذ عملية المراجعة الداخلية.
منخفض	4	0.999	2.25	4	7	27	47	25	ك	تقوم المؤسسة محل المراجعة بإجراء تخطيط منظمة لكل مهمة مراجعة على حده وتتضمن متطلبات الموظفين، وجداول أعمال المراجعة.
				3.6	6.4	24.5	42.7	22.7	%	2.
منخفض	5	0.990	2.19	4	6	24	49	27	ك	وجود سياسات وإجراءات تتضمن تنفيذ المراجعين الداخليين لمهمة المراجعة وفقاً للمعايير والمتطلبات المهنية.
				3.6	5.5	21.8	44.5	24.5	%	3.
منخفض	6	0.998	2.18	4	7	24	49	26	ك	وجود لإتزام قانوني من قبل النقابات والهيئات المهنية يلزم المراجعين الداخليين بضرورة إتباع نظام خاص لرقابة جودة أعمال المراجعة.
				3.6	6.4	21.8	44.5	23.6	%	4.
منخفض	7	0.974	2.07	5	5	11	61	28	ك	وجود
				4.5	4.5	10	55.5	25.5	%	سياسات



										مفروضة من قبل النقابات والهيئات المهنية تلزم المراجعين الداخليين بالتعليم المستمر، وتمتية القدرات والمهارات الخاصة بهم.	
				27	45	30	5	3	ك	يلتزم المراجع الداخلي في المؤسسة محل المراجعة بالأنظمة والتشريعات القانونية السائدة.	6
مرتفع	2	0.955	3.80	24.5	40.9	27.5	4.5	2.7	%		
				2	2	2	11	93	ك	قيام النقابات والهيئات المهنية بالدور الفعال في التدريب والتأهيل المستمر للمراجع بما يكفل تحقيق أعلى المستويات من الجودة في أعمال المراجعة.	7
منخفض	8	0.750	1.26	1.8	1.8	1.8	10	84.5	%		
				4	30	54	10	12	ك	التماثل بين أداء وظيفة المراجعة الداخلية ومعايير الممارسة المهنية.	8
متوسط	3	0.967	3.03	3.6	27.3	49.1	9.1	10.9	%		
متوسط			3.53	المتوسط الحسابي العام							



أثر جودة المراجعة الداخلية على تحديد أتعاب المراجع الخارجي من وجهة نظر المراجعين الخارجيين في ليبيا

0.71 5	الإنحراف المعياري العام
67.0 5	الوزن النسبي (%)

يتضح من نتائج تحليل الجدول (13.3) أن المتوسط العام لجميع فقرات بعد القوانين والإجراءات والخطط المرسومة بلغ 3.53 وبنحراف معياري 0.715، مما يدل على مستوى متوسط من التأثير، فقد تراوحت المتوسطات الحسابية لجميع فقرات المجال قاطبة بين (1.26 - 4.68)؛ أي بين مستوى تأييد (منخفض - مرتفع)، وقد أظهرت النتائج أن أغلب فقرات المجال جاءت بمستوى تأييد منخفض عدا الفقرتين الأولى القائلة (تقوم المؤسسة محل المراجعة باستخدام وسائل تقنية، وأساليب حديثة في اتخاذ أعمال المراجعة باعتبارها تؤثر على إجراءات وتنفيذ عملية المراجعة الداخلية) والثانية (يلتزم المراجع الداخلي في المؤسسة محل المراجعة بالأنظمة والتشريعات القانونية السائدة) بمستوى تأييد مرتفع، إضافة إلى الفقرة " التماثل بين أداء وظيفة المراجعة الداخلية" بمستوى تأييد متوسط ومتوسط حسابي 3.03، كما تشير النتائج إلى تقارب الإجابات حول هذا المجال حيث كانت الإنحرافات جميعها أقل من الواحد الصحيح.

5. المتوسطات الحسابية والإنحرافات المعيارية لفقرات المحور الثاني (أتعاب المراجع الخارجي)

جدول (14.3): يوضح المتوسطات الحسابية والإنحرافات المعيارية لفقرات المحور الثاني (أتعاب المراجع الخارجي)

م	المحور الثاني/ أتعاب المراجع الخارجي إن تطبيق المؤسسة محل المراجعة لأبعاد جودة المراجعة الداخلية يؤدي إلى	التكرار والنسبة المئوية	غير موافق على الإطلاق	غير موافق	محايد	أوافق	أوافق تماماً	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	ترتيب الأهمية (التأثير)	مستوى الأهمية
.1	زيادة جودة العمل المنجز للمراجع الداخلي مما يؤدي إلى تحسين جودة وظيفة المراجعة وبالتالي تقليل	ك	3	4	2	14	87	4.61	0.908	4	مرتفع
		%	2.7	3.6	1.8	12.7	79.1				



										أتعاب المراجع الخارجي.	
مرتفع	1	0.712	4.77	95	11	0	2	2	ك	دعم المراجع الخارجي أثناء عملية المراجعة بالبيانات والمعلومات المطلوبة وبالتالي تقليل أتعاب المراجع الخارجي.	.2
				86.4	10	0	1.8	1.8	%		
مرتفع	3	0.853	4.69	92	11	1	3	3	ك	زيادة الكفاءة الفنية للمراجعين الداخليين وبالتالي تقليل أتعاب المراجع الخارجي.	.3
				83.6	10	0.9	2.7	2.7	%		
مرتفع	2	0.767	4.71	92	11	3	2	2	ك	زيادة جودة العمل المؤدى من المراجعين الداخليين وبالتالي تقليل أتعاب المراجع الخارجي.	.4
				83.6	10	2.7	1.8	1.8	%		
مرتفع	10	0.998	3.70	24	44	33	4	5	ك	زيادة مساهمة المراجعة الداخلية في عملية المراجعة يؤدي إلى تخفيض الوقت الذي يستنفذه المراجع الخارجي في إجراء التعديلات اللازمة على الحسابات مما يؤدي إلى تحقيق نوع من الوفرة في وقت المراجعة وبالتالي تقليل أتعاب المراجع الخارجي.	.5
				21.8	40	30	3.6	4.5	%		
مرتفع	9	0.994	3.72	24	46	31	4	5	ك	تقليل حجم الاختبارات التي يجريها المراجع الخارجي مما	6
				21.8	41.8	28.2	3.6	4.5	%		

أثر جودة المراجعة الداخلية على تحديد أتعاب المراجع الخارجي من وجهة نظر المراجعين الخارجيين في ليبيا

										يؤدي إلى تخفيض الوقت والجهد اللازمين لأداء العمل وبالتالي تقليل أتعاب المراجع الخارجي.	
مرتفع	5	0.864	4.48	72	25	9	2	2	ك	ارتقاع مؤشرات الجودة يؤدي إلى تخفيض نطاق عمل المراجع الخارجي وبالتالي تقليل أتعاب المراجع الخارجي.	7
				65.5	22.7	8.2	1.8	1.8	%		
مرتفع	6	0.967	4.38	68	25	11	3	3	ك	اقتناع المراجع الخارجي بأن المراجع الداخلي قد غطى بكفاءة جزءاً من العمل من شأنه التقليل من نطاق فحصه التفصيلي الذي كان سيقوم به وبالتالي تقليل أتعاب المراجع الخارجي.	8
				61.8	22.7	10	2.7	2.7	%		
مرتفع	8	0.984	3.82	31	40	31	5	3	ك	تخفيض ساعات العمل المخططة و/أو اختبارات المراجعة وبالتالي تقليل أتعاب المراجع الخارجي.	9
				28.2	36.4	28.2	4.5	2.7	%		
مرتفع	7	0.999	3.86	34	38	30	5	3	ك	زيادة مساهمتها في عمل المراجع الخارجي مما يؤدي إلى تخفيض أتعاب المراجع الخارجي.	10
				30.9	34.5	27.3	4.5	2.7	%		
مرتفع			4.27	المتوسط الحسابي العام							



0.57	الإنحراف المعياري العام
2	
85.5	الوزن النسبي (%)
8	

يظهر من الجدول (14.3) أن آراء أفراد عينة الدراسة حول المحور الثاني: أتعاب المراجع الخارجي (المتغير التابع) فكان بشكل عام مستوى مرتفع من التأثير؛ إذ بلغ المتوسط الحسابي 4.27 بإنحراف معياري 0.572، وقد جاءت جميع فقرات المحور بدرجة مرتفعة من التأثير.

وقد بينت النتائج أن تطبيق المؤسسة محل المراجعة لأبعاد جودة المراجعة الداخلية يؤدي إلى 'دعم المراجع الخارجي أثناء عملية المراجعة بالبيانات والمعلومات المطلوبة وبالتالي تقليل أتعاب المراجع الخارجي"، والتي حازت على المرتبة الأولى بمتوسط حسابي 4.77 وإنحراف معياري 0.712، وفي المرتبة الثانية الفقرة "زيادة جودة العمل المؤدى من المراجعين الداخليين وبالتالي تقليل أتعاب المراجع الخارجي" بمتوسط حسابي 4.71 وإنحراف معياري 0.767، أما الفقرة "زيادة مساهمة المراجعة الداخلية في عملية المراجعة يؤدي إلى تخفيض الوقت الذي يستنفذه المراجع الخارجي في إجراء التعديلات اللازمة على الحسابات مما يؤدي إلى تحقيق نوع من الوفرة في وقت المراجعة وبالتالي تقليل أتعاب المراجع الخارجي" فقد جاءت في المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي 3.70 وإنحراف معياري 0.998.

ومن الملاحظ أن الانحراف المعياري لجميع فقرات المحور قاطبة جاءت أقل من الواحد الصحيح مما يشير إلى اتقا كبير وتقارب في الإجابات حول هذا المحور، كما أثبتت أهمية جميع الفقرات التي تشكل أتعاب المراجع الخارجي وإن اختلفت أهميتها النسبية حسب مستوى الأهمية.

2.2.3 اختبار فرضيات الدراسة

عمل الباحث في هذا الجانب على اختبار فرضيات الدراسة، من خلال استخدام اختبار الانحدار المتعدد للتحقق من أثر جودة المراجعة الداخلية (كمتغير مستقل) على تحديد أتعاب المراجع الخارجي (كمتغير تابع) عند مستوى دلالة $(\alpha \leq 0.05)$ ، والتي شكَّلت على أساس مشكلة الدراسة وأسئلتها، وذلك كما يلي:

الفرضيات الرئيسية

لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية بين جودة المراجعة الداخلية (نظام رقابة داخلية، الإستقلالية، الكفاءة المهنية، القوانين والإجراءات والخطط المرسومة على تحديد أتعاب المراجع الداخلي.

الفرضيات الفرعية:

- 5- لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية بين كفاءة نظام الرقابة الداخلية وأتعاب المراجع الخارجي.
- 6- لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية بين الإستقلالية للمراجع الداخلي وأتعاب المراجع الخارجي.



7- لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية بين الكفاءة المهنية للمراجع الداخلي وأتعاب المراجع الخارجي.

8- لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية بين القوانين والإجراءات والخطط المرسومة وأتعاب المراجع الخارجي.

قاعدة القرار :

- تقبل الفرضية الصفرية إذا كانت قيمة (F) المحسوبة أقل من قيمتها الجدولية.
- تُرفض الفرضية الصفرية إذا كانت قيمة (F) المحسوبة أكبر من قيمتها الجدولية.

جدول (15.3): نتائج اختبار فرضيات الدراسة

المتغير	(r) الارتباط	(R ²) معامل التحديد	F المحسوبة	F الجدولية	Df درجة الحرية	Sig. القيمة الاحتمالية	t-test اختبار الإشارة	معامل الإرتداد	القرار
كفاءة نظام الرقابة الداخلية	0.249	0.062	7.169	3.94	1	0.009	2.678	0.249	نرفض الفرضية الصفرية
					108				
الإستقلالية	0.134	0.018	5.827	3.94	1	0.025	1.410	0.134	نقبل الفرضية الصفرية
					108				
الكفاءة المهنية	0.902	0.814	473.634	3.94	1	0.000	2.248	0.902	نرفض الفرضية الصفرية
					108				
القوانين والإجراءات والخطط المرسومة	0.466	0.217	29.977	3.94	1	0.000	5.475	0.466	نرفض الفرضية الصفرية
					108				
					108				

تبين نتائج تحليل الجدول (15.3) أن قيمة (F) المحسوبة أكبر من قيمتها الجدولية، وبما أن قاعدة القرار تنص على أنه تُقبل الفرضية الصفرية إذا كانت قيمة (F) المحسوبة أقل من قيمتها الجدولية، وتُرفض الفرضية الصفرية إذا كانت قيمة (F) المحسوبة أكبر من قيمتها الجدولية، وبالتالي نرفض الفرضيات الصفرية لكل المتغيرات الفرعية ونقبل الفرضية البديلة؛ أي يوجد أثر ذو دلالة إحصائية بين وجود نظام رقابة داخلية فعال وأتعاب المراجع الخارجي. وعند استعراض أهمية كل متغير فرعي مستقل على حدة ومقدار مساهمته في النموذج الرياضي الذي يمثل جودة المراجعة الداخلية بأبعادها (وجود

نظام رقابة داخلية فعال، الإستقلالية، الكفاءة المهنية، القوانين والإجراءات والخطط المرسومة)، وكما يوضحه الجدول (14.3). وفيما يلي تفسير تحليل النتائج:

- بلغ معامل الارتباط (r) للمتغير الفرعي الاول (كفاءة نظام الرقابة الداخلية) (0.249) عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)، أما معامل معامل التحديد (R^2) فقد بلغ (0.062)؛ أي ما قيمته (6.2%) من التغيرات في تحديد أتعاب المراجع الخارجي ناتج عن التغير في وجود نظام رقابة داخلية بالمؤسسة محل المراجعة، كما بلغت قيمة درجة التأثير (β) (24.9%)، وهذا يعني أن الزيادة بدرجة واحدة في وجود نظام رقابة داخلية بالمؤسسة محل المراجعة يؤدي إلى الزيادة في تحديد أتعاب المراجع بقيمة (24.9%)، ويؤكد الأثر قيمة (F) المحسوبة والتي بلغت (7.169) وهي دالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)، وهذا يؤكد عدم صحة الفرضية الفرعية الأولى، وعليه ترفض الفرضية الصفرية وتقبل الفرضية البديلة التي تنص على وجود أثر ذو دلالة إحصائية بين وجود نظام رقابة داخلية فعال بالمؤسسة محل المراجعة وتحديد أتعاب المراجع الخارجي.
- بلغ معامل الارتباط (r) للمتغير الفرعي الثاني (الإستقلالية) (0.134) عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)، أما معامل التحديد (R^2) فقد بلغ (0.018)؛ أي ما قيمته (1.8%) من التغيرات في تحديد أتعاب المراجع الخارجي ناتج عن التغير في إستقلالية المراجع الداخلي، كما بلغت قيمة درجة التأثير (β) (13.4%)، وهذا يعني أن الزيادة بدرجة واحدة في إستقلالية المراجع الداخلي بالمؤسسة محل المراجعة يؤدي إلى الزيادة في تحديد أتعاب المراجع الخارجي بقيمة (13.4%)، ويؤكد الأثر قيمة (F) المحسوبة والتي بلغت (473.634) وهي دالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)، وهذا يؤكد عدم صحة الفرضية الفرعية الثانية، وعليه ترفض الفرضية الصفرية وتقبل الفرضية البديلة التي تنص على وجود أثر ذو دلالة إحصائية بين الاستقلالية وتحديد أتعاب المراجع الخارجي.
- بلغ معامل الارتباط (r) للمتغير الفرعي الثالث (الكفاءة المهنية) (0.902) عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)، أما معامل التحديد (R^2) فقد بلغ (0.814)؛ أي ما قيمته (81.4%) من التغيرات في تحديد أتعاب المراجع الخارجي ناتج عن التغير في الكفاءة المهنية للمراجع الداخلي، كما بلغت قيمة درجة التأثير (β) (90.2%)، وهذا يعني أن الزيادة بدرجة واحدة في الكفاءة المهنية للمراجع الداخلي بالمؤسسة محل المراجعة يؤدي إلى الزيادة في تحديد أتعاب المراجع الخارجي بقيمة (81.4%)، ويؤكد الأثر قيمة (F) المحسوبة والتي بلغت (473.634) وهي دالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)، وهذا يؤكد عدم صحة الفرضية الفرعية الثانية، وعليه ترفض الفرضية الصفرية وتقبل الفرضية البديلة التي تنص على وجود أثر ذو دلالة إحصائية بين الكفاءة المهنية وتحديد أتعاب المراجع الخارجي.

- بلغ معامل الارتباط (r) للمتغير الفرعي الرابع (القوانين والإجراءات والخطط المرسومة) (0.466) عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)، أما معامل معامل التحديد (R^2) فقد بلغ (0.217)؛ أي ما قيمته (46.6%) من التغيرات في تحديد أتعاب المراجع الخارجي ناتج عن التغير في القوانين والإجراءات والخطط المرسومة بالمؤسسة محل المراجعة، كما بلغت قيمة درجة التأثير (β) (46.6%)، وهذا يعني أن الزيادة بدرجة واحدة في القوانين والإجراءات والخطط المرسومة بالمؤسسة محل المراجعة يؤدي إلى الزيادة في تحديد أتعاب المراجع الخارجي بقيمة (46.6%)، ويؤكد الأثر قيمة (F) المحسوبة والتي بلغت (29.977) وهي دالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)، وهذا يؤكد عدم صحة الفرضية الفرعية الثانية، وعليه ترفض الفرضية الصفرية وتقبل الفرضية البديلة التي تنص على وجود أثر ذو دلالة إحصائية بين القوانين والإجراءات والخطط المرسومة وتحديد أتعاب المراجع الخارجي.

3.2.3 الاستنتاجات والتوصيات

من هنا يمكن التوصل الى أهم النتائج والتوصيات التي توصلت إليها الدراسة من خلال التحليل الإحصائي الذي اعتمد على معرفة أثر جودة المراجعة الداخلية على تحديد أتعاب المراجع الخارجي.

1. الاستنتاجات

في ضوء نتائج التحليل ومناقشتها تم استنتاج أن تحديد أتعاب المراجع الخارجي يتأثر بجودة المراجعة الداخلية للمؤسسة محل المراجعة، وقد توصلت الدراسة الى النتائج التالية:

- 1- أن جودة المراجعة الداخلية في المؤسسة محل المراجعة تعتبر من العوامل المهمة المحددة لأتعاب المراجع الخارجي في ليبيا، وقد تبين أن لبعد الكفاءة المهنية أكثر الأبعاد تأثيراً على تحديد أتعاب المراجع الخارجي، كما لاستقلالية المراجع الداخلي بالمؤسسة محل المراجعة أيضاً تأثيراً على تحديد أتعاب المراجع الخارج.
- 2- وبينت نتائج اختبار الفرضية الأولى أن كفاءة نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة محل المراجعة يعد من العوامل المحددة لأتعاب المراجع الخارجي.
- 3- اما نتائج اختبار الفرضية الثانية فأظهرت أن عامل استقلالية المراجع الداخلي بالمؤسسة محل المراجعة من العوامل الأقل تأثيراً على عملية تحديد أتعاب المراجع الخارجي.
- 4- وأظهرت نتائج اختبار الفرضية الثالثة أن عامل الكفاءة المهنية للمراجع الداخلي بالمؤسسة محل المراجعة من العوامل المهمة المحددة لأتعاب المراجع الخارجي.
- 5- وبينت نتائج الفرضية الرابعة أن القوانين والإجراءات والخطط المرسومة للمراجع الداخلي بالمؤسسة محل المراجعة من العوامل المهمة المحددة لأتعاب المراجع الخارجي في ليبيا.
- 6- وتبين أيضاً أن لسياسات وإجراءات رقابة الجودة على أعمال المراجعة الداخلية أثر على تحسين جودة الخدمات المقدمة من قبل مكاتب المراجعة، وتقليل أتعاب المراجع الخارجي.



7- أكثر المتغيرات التي تتصف بالثبات هي المرتبطة بالكفاءة المهنية للمراجع الداخلي، الأمر الذي يدعو إلى ضرورة إعطاء المراجع أهمية أكبر من خلال تقديم حوافز مادية ومعنوية وتعليم وتدريب لينعكس ذلك إيجاباً على جودة المراجعة.

2. التوصيات

في ضوء النتائج التي تم التوصل إليها فقد تم اقتراح التوصيات التالية:

1. ضرورة حرص مكاتب المراجعة الخارجية على إختيار مراجعي الحسابات، وممن يتوافر لديهم المعرفة الكافية بالمعايير المنظمة للعلاقة التكاملية بين المراجعة الداخلية والخارجية، ذلك لما أظهرته الدراسة الحالية والعديد من الدراسات السابقة باعتبار أن للأبعاد (وجود نظام رقابة داخلية فعال، الكفاءة المهنية، الاستقلالية القوانين، والإجراءات والخطط المرسومة من قبل المؤسسة) أثر على تحديد أتعاب المراجع الخارجي
2. إعادة النظر في التشريعات والقوانين المنظمة للمهنة، ويتم معالجة أوجه النقص والقصور فيها، مع إعطاء نقابة المحاسبين والمراجعين الليبيين صفة الإلزام للتوجيهات والتعليمات الصادرة عنها، وبشكل خاص العمل على وضع نصوص قانونية تلزم مكاتب مراجعة الحسابات بإتباع نظام خاص بالجودة.
3. على المؤسسات ببناء أنظمة رقابة داخلية، وإن وجد يجب تفعيلها وضرورة الالتزام بها، كما يتوجب عليهم مراجعة البيئة الرقابية في المؤسسات مثل وجود هياكل تنظيمية ووجود موظفين مؤهلين وذوي خبرات جيدة، لضمان سير العمل على أكمل وجه ولتأثيره على تحديد اتعاب خدمات المراجعة الخارجية.
4. على المؤسسات الاهتمام بالمراجعة بجودة عمليات المراجعة الداخلية، والعمل على تدريب المراجعين الداخليين عليها، وكذلك إصدار النشرات المهنية لتوعية المراجعين وعمل ندوات ومحاضرات يدعى لها المدراء الماليون ومستخدمو القوائم المالية من قبل جمعية المحاسبين القانونيين، والجامعات الليبية، والمهتمون.
5. الاهتمام وتفعيل وتقوية قسم المراجعة الداخلية في المؤسسة محل المراجعة ليزيد اعتماد المراجع الخارجي على عمل المراجع الداخلي.
6. يجب على المراجع الداخلي والمراجع الخارجي الحرص على التشاور بشأن ترتيبات المشاركة في الملفات وأوراق العمل من شأنها تخفيض أتعاب المراجع الخارجي.
7. تعد هذه الدراسة في عمومها بمثابة دعوة فكرية مفتوحة بضرورة إجراء المزيد من البحوث العلمية والتطبيقية في مجال دراسة العلاقة بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي بجوانبها المختلفة من خلال الوقوف على آراء كافة الجهات ذات العلاقة لما لذلك من دور في تحسين جودة عملية المراجعة وزيادة ثقة المستثمرين بالقوائم المالية.



قائمة المراجع

أولاً: الكتب العربية

الدراوي، كمال الدين مصطفى، "دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة"، بيروت: الدار الجامعية، 2001.

الصبان، محمد وفتح الله، عوض لبيب، "الأصول العلمية والمهنية للمراجعة"، القاهرة: الدار الجامعية للنشر، 2013.

المطارنة، غسان فلاح، "تدقيق الحساب المعاصر: الناحية النظرية"، عمان: دار المسيرة للنشر، 2006.

بوتين، محمد، "المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق"، الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعي، 2003.

جربوع، يوسف، "مجالات مساهمة وظيفة المراجعة الداخلية في ضبط الأداء المالي والإداري بالمنشآت الحكومية"، بيروت: دار النهضة العربية، 2006.

جمعة، أحمد حلمي، "الاتجاهات المعاصرة في المراجعة والتأكد الداخلي والحكومي والإداري البيئي للمنشآت الصغيرة"، عمان: دار صفا للنشر والتوزيع، 2009.

صبيحي، إيهاب علي، "العوامل المؤثرة على أتعاب المراجعة الخارجية: دراسة تحليلية على منشآت القطاع الخاص بالأردن"، عمان: دار المسيرة للنشر، 2012.

ثانياً: الرسائل العلمية

أبو نصار، أنس، "العوامل المؤثرة على أتعاب التدقيق وانعكاسها على جودة التدقيق"، دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في سوق الأوراق المالية عمان"، رسالة ماجستير غير منشورة في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط، عمان، 2019.

الحدوة، زيد، "العوامل المؤثرة على أتعاب التدقيق"، : دراسة ميدانية على شركات التدقيق في المملكة الأردنية الهاشمية ، رسالة ماجستير غير منشورة في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط ، عمان، 2015.

زكري، أحمد محمد، "مدى اهتمام المراجع الخارجي الليبي بتقييم نظم الرقابة الداخلية لتقدير أخطار الرقابة: تحليلات نظرية واستنتاجات عملية: دراسة تطبيقية على المراجعين الخارجيين بمدينة طرابلس وبنغازي"، رسالة ماجستير غير منشورة في المحاسبة، جامعة سرت، 2013.

عبد المغني، فضل علي، "مدى تطبيق معايير المراجعة الداخلي المتعارف عليها في البنوك التجارية اليمنية" رسالة ماجستير غير منشورة في المحاسبة والمراجعة، جامعة اليرموك، عمان، 2003 .

نجم، مها رزق، "العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب مدقي الحسابات الخارجيين"، رسالة ماجستير غير منشورة في المحاسبة والتمويل، كلية الدراسات العليا، الجامعة الإسلامية غزة، 2012.

ثالثاً: الدوريات العلمية



الرحاحلة، محمد، "فاعلية أجهزة التدقيق الداخلي في الجامعات الأردنية الرسمية والخاصة في ظل معايير التدقيق الداخلي الدولية"، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد [1]، العدد [1]، 2010. الشاطري، إيمان حسين، والعنقري، حسام عبد المحسن، "انخفاض مستوى أتعاب المراجعة وآثاره على جودة الأداء المهني"، مجلة جامعة الملك عبد العزيز للاقتصاد والإدارة، المجلد [20]، العدد [1]، المملكة العربية السعودية، 2006.

النوايسة، محمد ابراهيم، "العوامل المؤثرة على جودة تدقيق الحسابات: دراسة ميدانية من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين في الأردن"، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد [2]، العدد [3]، 2006.

حلس، سالم عبدالله، "العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب المراجعة في فلسطين"، مجلة الجامعة الإسلامية، المجلد الحادي عشر، العدد الأول، 2003.

عيسى، سمير محمد كامل، "أثر جودة المراجعة الخارجية على عملية إدارة الأرباح"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الاسكندرية، المجلد [45]، العدد [2]، مصر، 2008.

مشتهى، صبري ماهر، "العلاقة بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي من وجهة نظر المدققين الخارجيين: دراسة حالة قطاع غزة"، مجلة جامعة الأزهر، غزة، المجلد [15]، العدد [2]، 2013.

نشوان، اسكندر، "جودة خدمة المراجعة الخارجية والعوامل المؤثرة فيها من وجهة نظر مراجعي الحسابات"، مجلة الفكر المحاسبي جامعة عين شمس، مصر، العدد الأول، السنة الرابعة عشر، 2009.

رابعاً: القوانين والمصادر الرسمية

الاتحاد الدولي للمحاسبين، "إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة"، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، مطابع الاتحاد الدولي للمحاسبين، نيويورك، 2005 (المعدل) في 2015.

القانون التجاري الليبي، الجريدة الرسمية، عدد خاص، 1954.

القانون التجاري، موسوعة التشريع الليبي، 1966.

القانون رقم [20] لسنة 2013 بإنشاء هيئة الرقابة الإدارية، المادة (24).

جمعية المراجعين الداخليين، "المعايير الدولية المهنية لممارسة المراجعة الداخلية (التغييرات التي أجريت على تلك المعايير) موسوعة التشريعات المحاسبية، عمان، الأردن، 2011.

ديوان المحاسبة الليبي، "التقرير العام 2014 م"، طرابلس: منشوران ديوان المحاسبة، 2015.

ديوان المحاسبة الليبي، القرار رقم (48) بشأن إرساء مجموعة من القواعد المهنية لمن يتولى فحص ومراجعة تلك الحسابات من غير أعضاء الديوان، لسنة 1986.

خامساً: الدراسات الأجنبية



Abbass, D., and Aleqab, M., (2013), internal Auditors' Characteristics and Audit Fees: Evidence from Egyptian Firms, international business research, Vol.6, No.4 Canadian Center of Science and Education, P67-80.

Copley, Paul A. and Doucet, mary S., " The impact of competition on the Quality of Governmental Audits", Auditing: A journal of Practice and Theory, (Vol.12, No.1, spring, 1993.

Felix, W., Gramling, A., and Maletta, J., The contribution of internal audit as a determinant of external audit fees and factors influencing this contribution, Journal of Accounting Research, Vol (39), No (3), 2001.

Francis, J. R, "The Effect of Audit Firm Size on Audit Prices: A Study of the Australian Market". . Vol, 6. August 1984, pp. 133-151.

(2006). "Determinants of Audit Fees for French Quoted Firms" and architecture Graduation of the Finance Research Centre. Leaders of other organizations Palace Cahier Fargo.

Wallace, W., and Kreutzfeldt, W., Distinctive characteristics of entities with an internal audit department and the association of the quality of such departments with errors, Contemporary Accounting Research, (Spring), Vol (7), No(2), 1991.

Zulkifflee, M., Mazlina, M., Nava, S., and Wan, F., (2012), Internal Audit Attributes and External Audit's Reliance on Internal Audit: Implications for Audit Fees, International Journal of Auditing, Vol (16), No (3), P1-11.

