

Reviewing Internal Control and its Impact on the Integration of Financial Reporting and Financial Statement Auditing

مراجعة الرقابة الداخلية وأثرها على التكامل بين التقارير المالية وتدقيق البيانات المالية

Hamida Abdelaziz Esliw^{1*}, Mohamed Ahmed Dabu²

¹ Master's in Accounting, Faculty Member, Department of Accounting, College of Economics and Accounting, Murzuq, University of Fezzan, Libya.

² Faculty Member in the Department of Finance and Banking, College of Economics and Accounting, Murzuq, University of Fezzan, Libya.

* Corresponding Author: Hamida Esliw (ham.slaiv@fezzanu.edu.ly)

حميدة عبد العزيز إسلو^{1*}، محمد أحمد دابو²

¹ ماجستير محاسبة - عضو هيئة تدريس في قسم المحاسبة - كلية الاقتصاد والمحاسبة مرزق - جامعة فزان - ليبيا.

² عضو هيئة تدريس في قسم التمويل والمصارف - كلية الاقتصاد والمحاسبة مرزق - جامعة فزان - ليبيا.

* الباحث المراسل: حميدة إسلو (ham.slaiv@fezzanu.edu.ly)



This file is licensed under a

[Creative Commons Attribution 4.0 International](https://creativecommons.org/licenses/by/4.0/)

Accepted

قبول البحث

2025/9/28

Revised

مراجعة البحث

2025/9/7

Received

استلام البحث

2025/8/4

DOI: <https://doi.org/10.31559/GJEB2025.15.6.2>

Abstract:

Objectives: The study aims to examine the impact of internal control auditing on the integration between financial reporting and financial statement auditing by: analyzing the degree of integration between internal and external auditing, measuring compliance with internal control requirements, and assessing the effect of financial reporting quality on investor confidence and the business environment.

Methods: The study adopted the descriptive-analytical methodology to examine the phenomenon by reviewing the effectiveness of internal control mechanisms in corporations, preparing high-quality financial reports based on transparent and reliable financial data, and assessing financial behavior.

Results: The results indicated that the alignment between external auditing and internal control, supported by effective regulatory mechanisms, enhances shareholders' and investors' confidence in financial reports. Moreover, the responsibility of the Boards of Directors of the two telecommunications companies for ensuring the accuracy and integrity of these reports was found to be high, as reflected in the integration axis between reporting and data auditing, with an overall relative weight of 78.86%.

Conclusions: The study recommended the importance of enhancing integration between internal and external auditing in Libyan service companies, and strengthening trust and transparency between them. It also emphasized the necessity of ensuring the independence of internal control in Libyan telecommunications companies.

Keywords: External audit; internal control controls; financial reporting quality; financial statements.

الملخص:

الأهداف: تهدف الدراسة إلى إظهار أثر مراجعة الرقابة الداخلية على التكامل بين التقارير المالية وتدقيق البيانات المالية، من خلال: تحليل التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، قياس الالتزام بضوابط الرقابة الداخلية، وقياس أثر جودة التقارير المالية على ثقة المستثمرين والبيئة.

المنهجية: اعتمدت الدراسة المنهج التحليلي الوصفي في دراسة الظاهرة، بمراجعة فعالية ضوابط الرقابة الداخلية للشركات، وإعداد تقارير مالية ذات جودة عالية من بيانات مالية شفافة وواقعية، وقياس السلوك المالي.

النتائج: جاءت النتائج بأن اتساق عمل المراجعة الخارجية والرقابة الداخلية بضوابطها الفعالة، يزيد من ثقة المساهمين والمستثمرين في التقارير المالية، كذلك مسؤولية مجلس إدارة شركتي الاتصال عن صحة هذه التقارير وخلوها من الأخطاء، جاءت مرتفعة، من خلال محور التكامل بين التقارير وتدقيق البيانات بوزن نسبي عام 78.86%.

الخلاصة: أوصت الدراسة على أهمية التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية للشركات الخدمية الليبية، والرفع من مستوى الثقة والشفافية بينهما، كذلك وجوب استقلالية الرقابة الداخلية في شركات الاتصال الليبية.

الكلمات المفتاحية: المراجعة الخارجية؛ ضوابط الرقابة الداخلية؛ جودة التقارير المالية؛ البيانات المالية.

الاستشهاد

Citation

إسلو، حميدة، دابو، محمد. (2025). مراجعة الرقابة الداخلية وأثرها على التكامل بين التقارير المالية وتدقيق البيانات المالية. *المجلة العالمية للاقتصاد والأعمال*, 15 (6), 639-653.

Esliw, H. A., & Dabu, M. A. (2025). Reviewing Internal Control and its Impact on the Integration of Financial Reporting and Financial Statement Auditing. *Global Journal of Economics and Business*, 15(6), 639-653. <https://doi.org/10.31559/GJEB2025.15.6.2> [In Arabic]

المقدمة:

تطور اقتصادات الدول، أدى إلى الانتشار المتزايد والكبير في أعداد الشركات، وبالتالي زيادة التنمية الاقتصادية، بالمقابل ظهور العديد من المشاكل في الأنظمة، وبشكل كبير في نظام الرقابة الداخلية للشركات.

وفي الوقت الحاضر، تعمل الشركات في بيئة سريعة وتنافسية ودائمة التغير، تعتمد في نجاحها بالقدرة على التكيف مع المتغيرات البيئية لتحقيق الأهداف التنظيمية وتقليل المخاطر، مع تطور مشهد الأعمال بشكل كبير.

والعديد من الشركات في العالم، تعاني من انخفاض كبير في القيمة والميزة التنافسية، وتأرجحها للبقاء، وفقد ثقة المستثمرين بها، ناهيك عن تشديد بعض القوانين مثل قانون Sarbanes-Oxley لعام 2002، واللوائح الضبطية وتوصيات وتشريعات المجالس للعديد من الدول حول العالم، على الكثير من الشركات وللكثير من دول العالم.

فحالات الاحتيال والرشوة وفصائح التدقيق الداخلي، أدت إلى خسارة الثقة والخسائر المالية المتوالية، ومن أجل جميع ما سبق ولمحاولة كسب ثقة المستثمرين زادت الشركات الإهتمام بالرقابة الداخلية ومراجعة ضوابطها.

وسواء كانت شركات عامة أم خاصة يجب عليها إنشاء نظام ملائم لسياسة وإجراءات الرقابة الداخلية، مع الحرص على عدم وجود نقاط ضعف مالية، يُمكنها من منع الاحتيال والاختلاس من خلال إعداد تقارير مالية بجودة عالية مستندة على تدقيق بيانات مالية متكاملة.

مشكلة الدراسة:

ضبط الرقابة الداخلية داخل الشركات من الإجراءات المهمة، والتي تؤدي إلى تحقيق التطور الإستراتيجي طويل الأجل للشركات، وتُعد المراجعة الخارجية للضوابط الداخلية لإعداد التقارير المالية أداة للكشف عن التقييم الذاتي للرقابة الداخلية، فيما تواجه الشركات العديد من المشكلات من البيئة والاقتصادات، والقوانين واللوائح والتشريعات التي تتغير وتتطور بشكل كبير، مما استدعى ضرورة التطوير في جانب الرقابة الداخلية، ويتمحور التساؤل في: ما أثر مراجعة الرقابة الداخلية على التكامل بين التقارير المالية وتدقيق البيانات المالية؟.

الدراسات السابقة:

- دراسة سعدون (2024) تهدف هذه الدراسة إلى معرفة دور وأهمية المراجع الخارجي في مراجعة الرقابة الداخلية في النظم المحاسبية الإلكترونية. توصلت الدراسة إلى وجود مستوى مرتفع لدور SPSS، خضعت للتحليل الإحصائي باستخدام برنامج المراجع الخارجي في مراجعة النظم المحاسبية الإلكترونية، وبأثر طردي ذي دلالة إحصائية، حيث تبين أنه كلما ازداد مستوى دور المراجع الخارجي بمقدار 1%، ازداد مستوى مراجعة الرقابة الداخلية في النظم المحاسبية الإلكترونية بمقدار 0.802%. أهم ما أوصت به الدراسة: العمل على نشر ثقافة استخدام التطبيقات التكنولوجية الحديثة في مجالات الإدارة والمحاسبة في كافة لشركات الاتصال والمؤسسات العاملة في ليبيا، وكذلك العمل على تطوير نظم الرقابة الداخلية بما يتناسب مع أنظمة المحاسبة الإلكترونية.
- دراسة (Jiayu, 2022) هدفت الدراسة للتحقق من العوامل التي تؤثر على فاعلية المراجعة الداخلية، واستقلاليتها عن عمليات المراجعة الخارجية. أظهرت النتائج: أن بعض العوامل كسياسات الإدارة المستقبلية والتشغيل المستدام لها تأثير على فاعلية المراجعة الداخلية، واستقلالية عمليات المراجعة الخارجية.
- دراسة (Patrik, 2022) هدفت هذه الدراسة إلى جمع وتحليل وتقييم الدراسات العلمية المرتبطة بتأثير المراجعين الخارجيين على إعادة البيانات المالية للشركات، استنادًا إلى نظرية الوكالة. أظهرت النتائج بأن هناك دلائل على خبرة المراجع بشكل خاص، وحجم شركات المراجعة، تقلل وبشكل كبير من إعادة البيانات المالية للشركات، ويوصي البحث لمزيد من الأبحاث المستقبلية حول أسباب إعادة البيانات وضوابط مخاطر المراجعة، كذلك ضرورة إدراج آليات حوكمة الشركات.
- دراسة قادري وآخرون (2021) هدفت الدراسة إلى إبراز أثر تقرير مراجع الحسابات على جودة التقارير المالية. توصلت الدراسة إلى نتائج أهمية العوامل المرتبطة بتأثير تقرير المراجع الخارجي على جودة التقارير المالية، ومن بينها صحة القوائم المالية، وكفاءة المراجع الخارجي.
- دراسة درويش (2021): هدفت الدراسة للتعرف على نظام الرقابة الداخلية وأثره على نوعية التقارير المالية في الشركات الخاصة. توصلت الدراسة إلى وجود علاقة ارتباط بين نظام الرقابة الداخلية وجودة التقارير المالية.
- دراسة (Guan, 2019): تهدف هذه الورقة لدراسة العوامل المختلفة المؤثرة في الرقابة الداخلية بالتركيز على حوافز الأسهم، وحوكمة الشركات ووسائل الإعلام. جاءت النتائج إلى المزيد من الحوكمة الداخلية للشركات "نظام الرقابة الداخلية"، لأسباب التطور المستمر لبيئة الأعمال.
- دراسة (Lei, et al., 2019) هدفت الدراسة إلى ما إذا كانت الخبرة المحاسبية للجنة التدقيق، تساعد على تعزيز جودة المراجعة من خلال تحفيز المراجعين على إجراء عمليات مراجعة الرقابة الداخلية، بينت النتائج أن الخبرة المحاسبية ضرورية للمراجعين لضمان استمرارهم في العمل، وجودة مراجعة الرقابة الداخلية.

التعليق على الدراسات السابقة:

من خلال عرض الدراسات السابقة تبين أنها جاءت في دور المراجع الخارجي وأهميته في مراجعة الرقابة الداخلية في النظم المحاسبية الإلكترونية، والتحقق من العوامل التي تؤثر على فاعلية المراجعة الداخلية واستقلالية المراجعة الخارجية وتأثيرها على البيانات المالية، وجودة التقارير، والاتجاهات الحديثة للرقابة الداخلية وأثرها على نوعية التقارير التي تصدرها الشركات، كذلك الخبرة المحاسبية للمدققين في تعزيز جودة المراجعة. أما عن هذا البحث جاء ليناقدش مراجعة الرقابة الداخلية وأثرها على التكامل بين التقارير المالية وتدقيق البيانات المالية في شركتي الاتصال بليبيا، طبقاً لمعيار المراجعة الدولي (AS, No.5)، الصادر عن مجلس مراقبة محاسبة الشركات العامة PCAOB، والذي يحل محل معيار المراجعة الدولي رقم 2.

أهداف الدراسة:

يكمن الهدف الرئيسي للدراسة في إظهار أثر مراجعة الرقابة الداخلية على التكامل بين التقارير المالية وتدقيق البيانات المالية، من خلال:

- تحليل التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية.
- قياس الإلتزام بضوابط الرقابة الداخلية.
- قياس أثر جودة التقارير المالية على ثقة المستثمرين والبيئة.

أهمية الدراسة:

تكمن أهمية الدراسة في كونها إضافة علمية للدراسات، وأحد الأبحاث القليلة التي تبحث في مراجعة فعالية الضوابط الداخلية للرقابة، وأهمية التكامل بين التقارير المالية وتدقيق البيانات المالية لشركتي الاتصال في ليبيا. كما تبرز الأهمية العملية للدراسة في أن جودة التقارير المالية تتأتى من استقلالية الرقابة الداخلية وقدرتها على الإلتزام باللوائح والمعايير المنظمة لشركات الاتصال الليبية، وموائمة الأهداف والخطط الإستراتيجية للشركات، لزيادة قيمتها وثقة المستثمرين بها.

متغيرات الدراسة:

متغير مستقل: المراجعة الخارجية.

متغير وسيط: الرقابة الداخلية.

متغير تابع: التقارير المالية



فروض الدراسة:

- توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين المراجعة الخارجية وضوابط الرقابة الداخلية.
- توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين مراجعة الرقابة الداخلية وتكامل التقارير المالية مع البيانات المالية.

منهج الدراسة:

تم إتباع أسلوب المنهج التحليلي الوصفي.

مجتمع الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من:

- شركات الاتصال الليبية (المدار، ليبيا)، فرع سبها.
- مصلحة الضرائب فرع سبها.
- مكتب هيئة مكافحة الفساد فرع سبها.
- الرقابة الداخلية فرع سبها.

عينة الدراسة:

عينة الدراسة عينة قصدية، لطبيعة موضوع مراجعة الرقابة الداخلية، وللحصول على معلومات للوصول لنتائج دقيقة، وبالتالي تركزت على المراجعين والمحاسبين من داخل مجتمع الدراسة.

المبحث الأول: كفاءة الرقابة الداخلية في توفير جودة مراجعة عالية

بالإشارة إلى معيار المراجعة الدولي رقم (5) بعنوان "مراجعة الرقابة الداخلية على التقارير المالية المتكاملة مع تدقيق البيانات المالية (AS NO.5)، فالرقابة الداخلية أحد المكونات الأساسية لأنظمة الشركات ولإستراتيجياتها الحديثة، كما أدى الظهور الجديد لمفهوم جودة المراجعة، إلى فهم العلاقة بين المراجعة الخارجية وكفاءة الرقابة الداخلية، والتي يتم استخدامها للتحكم في الشؤون المالية، وتحديد المخاطر، وثبات الأصول، ومنع الإحتيال والإختلاس والمخالفات.

أولاً: كفاءة ضوابط الرقابة الداخلية

لبناء نظام ناجح للرقابة الداخلية، يحتاج إلى عمليات مستمرة ومرنة عالية لمواجهة المتغيرات، مع متابعة ومراقبة دورية، لفهم الأعمال داخل الشركات، وضوابط الرقابة الداخلية للشركة، هي الحل الأمثل للمساعدة في تحديد نقاط الضعف وحماية الأصول، وضبط عمليات النشاط بالشركة.

1. مفهوم كفاءة الرقابة الداخلية

تحتاج الشركات إلى الاهتمام بكفاءة الرقابة الداخلية، خلال الاستثمار الجيد في الأصول والموارد، للنمو والبقاء على المدى الطويل، فالكفاءة هي القدرة على تحقيق التأثير في نتائج الأعمال، في المؤثر الإيجابي لنتائج أعمال الشركات من خلال زيادة فعالية العمليات، والحد من حدوث التلاعب والغش في التقارير المالية، وتعزيز القيمة القانونية (درويش، 2021).

ويرى الباحثان أن كفاءة الرقابة الداخلية تتحقق عندما تبدأ الإدارة في وضع خطة تنظيمية تراعي فيها الوضوح والمرونة لمواجهة التطورات المستقبلية وضمان وجود تفويض واضح للواجبات والمسؤوليات، وإن هذه الخطة يجب أن تحقق الإستقلال لمكاتب الرقابة الداخلية في الشركات، والتي تقوم بالعمل باستقلالية عن المكاتب التي يعهد إليها الإحتفاظ بالأصول، والتي تجرى فيها المحاسبة عن تلك العمليات، وبالتالي فإن كفاءة الرقابة الداخلية هي قدرة الشركات على ضمان أهدافها الإستراتيجية، وأهداف إعداد التقارير المالية، وتدقيق البيانات المالية، والإلتزام بقوانين ولوائح الشركات، وذلك لتحقيق الميزة التنافسية والنجاح والاستمرارية.

2. إطار الرقابة الداخلية الموجه نحو الإدارة

يتمثل إطار عمل الرقابة الداخلية COSO في، بدوي (2011، ص36-39):

- تقييم المخاطر: تقوم الشركات بإجراء تقييمات للمخاطر للتأكد من أنها تأخذ المخاطر الضرورية والمقبولة.
 - أنشطة الرقابة: وهي خطوات تتخذ للمساعدة في التحقق من المخاطر في جميع إدارات ومكاتب الشركة.
 - المعلومات والاتصالات: سواء كانت داخلياً أو خارجياً وهو حدث يومي لأي شركة.
 - بيئة التحكم: للتأكد من أن جميع أجزاء الشركة ملتزمة بالإجراءات القياسية.
 - مراقبة جميع أنظمة الرقابة الداخلية: للتحقق من أن الضوابط الداخلية تعمل بشكل صحيح.
- ويكمن الهدف الرئيسي من نظام الرقابة الداخلية في تحسين فاعلية وكفاءة الأنشطة والحفاظ على الحسابات المالية والإدارية بحيث تكون دقيقة وموثوقة، وبالتالي فإن وجود إطار لذلك النظام يساعد على تحقيق أهداف الشركات، ويعزز من ثقة الأطراف الداخلية والخارجية في أعمالها وهيئاتها، بإنشاء إطار عمل فعال للرقابة الداخلية يمثل مجموعة من العمليات التنظيمية والسياسات والمبادئ التوجيهية لتوفير ضمان معقول بأن الشركات ستحقق أهدافها (عبد القادر، 2019).

وتواجه شركات الاتصال تحديات وصعوبات في تطبيق إطار الرقابة الداخلية COSO، تتمثل في الآتي (الضويلة، 2024):

- مركزية مجلس الإدارة: بحيث يقوم مجلس الإدارة بالتفرد في قراراته وعدم التقيد بالأهداف والخطط الإستراتيجية الموضوعية، لتحقيق أرباح ومكاسب شخصية أو تلاعب واختلاس في ظل البيئة غير المستقرة.
- استقلالية الرقابة الداخلية: وتتمثل في ضعف القدرة على تطبيق نظام الرقابة، والعمل بحيادية دون تأثير أو تدخل، مما يهدد القدرة على متابعة السلوك المالي واكتشاف الأخطاء وتحقيق الأهداف.
- العمل في بيئة غير مستقرة: ناتجة عن التغيرات والتقلبات السياسية والاقتصادية، مما يؤثر على تحقيق الأهداف، والقدرة على تقييم المخاطر والتحكم بها.
- أخطاء الموظفين: تتمثل في محدودية الكفاءة والخبرة، وعدم المراقبة المستمرة للمعلومات والاتصالات الداخلية والخارجية، نتيجة لعدم الإلتزام بتنفيذ الخطط واللوائح ومعايير المهنة.

3. فعالية ضوابط الرقابة الداخلية

يعتبر وجود نظام رقابي داخلي فعال ضرورياً في كل الشركات، وذلك لمساعدتها في تحقيق أهدافها التنظيمية ويضمن الأصول، ويضمن كذلك قدرًا كافيًا من اكتمال ودقة التقارير، وتعتمد فاعلية ضوابط الرقابة الداخلية على مجموعة من العوامل البيئية، وتحديد المخاطر، والتقييم، ونظام المعلومات المحاسبية، والاتصال، وأنشطة الرقابة والمراقبة، بحيث إذا طبقت الشركات تلك العناصر بشكل سليم، سيُسهم ذلك حتمًا في تحسين أداء الموظفين داخل الشركة، مع وجود تخطيط استباقي يضع آلية داخلية لتقييم ومراجعة أداء نظام الرقابة الداخلية (Henk, 2020).

4. جودة الرقابة الداخلية:

يقع على عاتق مجلس إدارة الشركة مسئولية كبرى في الإشراف ومتابعة الإستراتيجيات والسياسات التي تم تحديدها لتطوير العمليات والمحافظة على نظام الشركة المتمثل في المسؤوليات والسلطات ووضع نهج واضح لنظام الرقابة الداخلية المناسب، كما توجد معايير أخلاقية يضعها مجلس الإدارة، ويجب أن يلتزم بها المراجعون، وتوضيح أهمية الرقابة الداخلية داخل الشركة للعاملين حتى يعلم كل موظف وعامل دوره في عملية نظام الرقابة الداخلية، ويتطلب تحقيق جودة الرقابة الداخلية في فهم وإدراك إستراتيجية الشركة، من أهداف عامة وخاصة وطبيعة المخاطر، مع تصميم هيكل رقابي يضم جميع مستويات العمل ويضمن مستوى عالي من الرقابة في مختلف أقسام العمل وتوليد قنوات اتصال فعالة وتوفير قدر كاف وشامل من المعلومات عن البيانات المالية الداخلية وضمان مراجعتها بشكل دوري، ومعلومات أيضًا عن البيئة والسوق الخارجية (جريسات، 2022).

ثانيًا: اعتماد المراجعة الخارجية على عمل الرقابة الداخلية

في ظل البيئة الحديثة للشركات فإن مراجعة الرقابة الداخلية الحديثة أمرًا مهمًا، والهدف الأساسي للرقابة الداخلية تنفيذ الأحكام والقوانين واللوائح لسلامة الأصول والتقارير المالية المعدة وفقًا للمعلومات الصحيحة للبيانات المالية، مما يسهم في تحسين كفاءة الإدارة وفعاليتها، وبالتالي استراتيجية تطوير الشركات (أبو سرعة، 2010).

1. الرقابة الداخلية وتحديد المخاطر

يبرز الدور المهم الذي تلعبه الرقابة الداخلية في تزويد الشركة بالمعلومات والتقارير التي تؤكد بأن الأخطار التي تتعرض لها الشركة قد تم فهمها وتحديددها بطريقة مناسبة، وبذلك أصبحت الرقابة الداخلية تساعد في تحمل مسؤولية تحديد المخاطر وتقليلها إلى حدود مقبولة، ويعتبر تحديد المخاطر في كثير من الأحيان تطورًا طبيعيًا لإطار عمل الرقابة الداخلية الحديثة، وتسعى معظم الشركات لتطبيق ذلك الإطار قبل تنفيذ المفاهيم الكامنة من تحديد المخاطر (جريس، 2022).

2. العوامل المؤثرة في عمليات المراجعة الداخلية والخارجية (Feng, 2022):

- **العوامل المؤثرة في عمليات المراجعة الداخلية:** تعتبر المراجعة الداخلية ركيزة أساسية من حيث ضمان الإلتزام وحماية الأصول، حيث تخضع المراجعة الداخلية لتغيرات حقيقية تسمح لها بإضافة قيمة للشركة، وتعتبر المراجعة الداخلية نظام استشاري ومعلوماتي مستقل، والعوامل التي تؤثر على فاعلية المراجعة الداخلية هي: الكفاءة المهنية للمراجعين الداخليين واستقلالية وموضوعية المراجع الداخلي، وجودة أداء المراجع الداخلي، ودعم الإدارة للمراجعين الداخليين، والتنسيق والتعاون بين المراجع الداخلي والخارجي.
- **العوامل المؤثرة في عمليات المراجعة الخارجية:** يوجد العديد من العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية حيث ترتبط هذه العوامل بالبيئة التنظيمية، والسياسية والاقتصادية والاجتماعية.
- حيث يكون لها ارتباط مع حجم مكاتب المراجعة وجودة المراجعة الخارجية وكذلك السمعة والإلتزام بالمعايير المهنية "قواعد السلوك المهني" للجودة الخارجية خلال جميع مراحل المراجعة ورسوم عمليات المراجعة واستقلالية المراجع الخارجي، وخبرة الفريق المكلف بالمراجعة كلها عوامل تؤثر على جودة المراجعة الخارجية.
- 3. **تأثير المراجعين الخارجيين على البيانات المالية:** يعتبر المراجعون الخارجيون بمثابة مستشارون تابعون لجهات خارجية يراجعون السجلات المالية بشكل مستقل، وتكون تقاريرهم مفصلة ومستقلة عن مجلس إدارة الشركة، وللمراجع الخارجي وظيفتين رئيسيتين، (Jabak, 2022):
- **الوظيفة الأولى:** هي التأكد من أن البيانات المالية متوافقة مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولًا عامًا، والقوانين واللوائح التشريعية الخاصة بالشركات.
- **الوظيفة الثانية:** هي أن يشهد على حقيقة ودقة المعلومات الموجودة في البيانات المالية في كل من الملاحظات على البيانات المالية وفي تقارير المراجعة المعدة طبقاً لمعايير التدقيق المعممة.

المبحث الثاني: التكامل بين التقارير المالية وتدقيق البيانات المالية في الشركات

ازدادت أهمية وشروط الشفافية في الأنشطة المالية للشركات بسبب فقدان العديد من المستثمرين الثقة في نتائج أعمال الشركات، حيث يمكن أن تعزز هذه الثقة عن طريق تقديم تقارير وبيانات مالية صحيحة وسليمة، بحيث يكمن الهدف الرئيسي من التقارير المالية في تقديم معلومات مفيدة وصحيحة لإتخاذ القرارات.

أولاً: البيانات المالية للشركات

تعزز الرقابة الداخلية موثوقية التقارير المالية، وتساعد على خلو البيانات المالية من الأخطاء الرئيسية، لأهميتها لأصحاب المصالح المختلفة، ولإعتمادهم الكبير على هذه التقارير لإتخاذ القرارات، وقد تحدث أخطاء في البيانات المالية بدون وجود نظام للرقابة الداخلية في الشركات، على الرغم من الجهود التي تبذل لمنع هذه الأخطاء، فالضوابط الداخلية تقلل من مخاطر التحريف الجوهرية إلى أدنى مستوى ممكن، فالتحريفات الجوهرية مهمة بما يكفي للتأثير على إتخاذ القرار لمستخدمي البيانات المالية.

1. إعداد البيانات المالية وأساليب منع إعادتها

المعلومات الهادفة وفي الوقت المناسب هي أساس الأداء الفعال للشركات، ويستخدم مجلس الشركات المعلومات المالية والغير المالية لإدارة وتوجيه عملياتها، بينما يستخدمها العملاء والمستثمرين لإتخاذ قراراتهم الإستثمارية، وإجراء معاملاتهم مع الشركات بثقة، والبيانات المالية تحتوي على الكثير من المعلومات التي تعددها الشركات وتستخدمها بحيث يجب الإبلاغ عن المعلومات غير المالية الأخرى، والتي يرى العملاء والمستثمرون بأنها معلومات أساسية في عملية صنع القرار واتخاذ (Velte, 2022).

أ. إجراءات إعادة البيانات المالية للشركات: يمثل إعادة تسجيل البيانات المالية للشركات، أهم مقياس لسوء السلوك المالي للشركات، ويمكن أن تكون إعادة البيانات المالية نتيجة لخطأ أو احتيال أو تلاعب، وبالتالي فإن بعض عمليات إعادة التسجيل مرتبطة بالاحتيال والتلاعب، وقد ينظر لها على أنها سبب لجودة تدقيق منخفضة، لأن عملية إعادة البيانات مرتبطة بالتسجيلات المالية الخاطئة وغير المكتشفة، وعندما تقرر الشركات بإجراء تعديل في

بياناتها المالية يجب عليها أن تقوم بإخطار العملاء والمستثمرين بتقديم تقرير، بعدم الاعتماد على البيانات المالية الصادرة عنها سابقاً، وأيضاً التوضيح في التقرير الفترات المحاسبية التي تأثرت بالبيانات الخاطئة، وكذلك تفصيلاً لكيفية حدوث الأخطاء السابقة، وكيف تم تصحيحها، وما إذا كان من المحتمل أن يكون هناك أي تداعيات مستقبلية في أحدث بياناتها المالية، (Thompson, 2008).

ب. أسباب إعادة صياغة البيانات المالية، (Thompson, 2008, p47):

- تعديل البيانات المالية المتعلقة بفترات محاسبية سابقة واحدة أو أكثر لتصحيح خطأ محاسبي أو أخطاء ناتجة عن الإختلاس المادي.
 - الأخطاء المادية والمتمثلة في الأخطاء الكتابية، أو عدم الالتزام بالمبادئ المحاسبية أو الإحتيال أو الإبلاغ المالي الغير دقيق.
 - وجود تغييرات في معايير المراجعة أو تغييرات في هيكل الشركة.
 - إعادة البيانات المالية كإصدار أو تعديل أو مراجعة خارج الفترة الزمنية.
- ج. أنواع إعادة البيانات المالية: تحدد الأخطاء الموجودة في البيانات المالية للسنوات السابقة نوع إعادة البيان المالي التي يتعين على الشركة القيام به، (إعادة بيان مالي غير معتمد، إعادة صياغة المراجعة، تعديلات خارج الفترة).
- د. أثر إعادة البيانات المالية:

- إذا تم إصدار إعادة البيان المالي بسبب عدم المصادقية أو مشاكل تشغيلية، فإن ثقة العملاء والمستثمرين في الشركة قد تفقد.
 - يؤدي إلى رسوم تدقيق كبيرة، وإضافة إلى ذلك على المراجع البحث في الأخطاء وتحديد نوع إعادة الصياغة المطلوبة، مما يستهلك الجهد والوقت.
 - فقد الثقة في النظام المحاسبي للشركة.
 - تأثر سمعة الشركة وبالتالي قلة وإمكانية التمويل.
- و. أساليب منع إعادة البيانات المالية، وتتمثل في الآتي، (Velte, 2022):
- الأخذ بإجراءات الضوابط الداخلية للتدقيق الداخلي، ومراجعة الحسابات طبقاً للمبادئ والمعايير المقبولة قبولاً عاماً واللوائح والقوانين التنظيمية، قبل إصدار البيان المالي.
 - ضمان قوة وفعالية نظام التدقيق الداخلي، للحلول دون الإختلاس والإحتيال.
 - المشاكل المحاسبية وأخطاء الوقوع فيها، ويجب على الشركة تحسين ثقافة الثقة والشفافية داخل الشركة للقضاء على فرص التلاعب.
 - الخبرة والكفاءة المحاسبية للموظفين الذين يقومون بإعداد البيانات المالية الدقيقة.

2. السلوك المالي للشركات

السلوك المالي لإستراتيجيات الشركات، لا تعني فقط إدارة الشؤون المالية لها ولكن إدارتها بقصد النجاح، أي تحقيق أهدافاً طويلة الأجل وتغطية قيمة العملاء والمستثمرين بمرور الوقت، والهدف الرئيسي للسلوك المالي يدور حول تحقيق أرباح للأعمال طويلة المدى، (Yusriad and other, 2020).

ويرى الباحثان أن الخطة المالية هي الإستراتيجية التي تركز على مكاسب طويلة الأجل. ويختلف التخطيط المالي الإستراتيجي حيث الشركة والصناعة والقطاع، ويتم وضع مسار صحيح للسلوك المالي للشركات من خلال الخطة المالية للأعمال ووضع الضوابط المالية، وإتخاذ القرارات المالية، وقبل أن تتمكن الشركة من إدارة نفسها بشكل إستراتيجي فإنها تحتاج إلى تحديد أهدافها بدقة، وتحديد مواردها المتاحة والمحتملة، وتحديد كمياً، ووضع الخطة المحددة لإستخدام مواردها المالية وموارد رأس المال الأخرى لتحقيق أهدافها.

3. عمليات التدقيق المالي التقليدية وأساليب المحاسبة الجنائية

التركيز الكبير في الآونة الأخيرة، على ماهية الشركات التي سيتم التعامل معها، من حيث الأخلاقيات والإحتيالات، أدى إلى إنتقاء المحاسبين والمراجعين الذين لديهم تدريب كافٍ، ومهارات التدقيق والتحقق والقوة التفسيرية للكشف عن الجرائم المالية للشركات، وللوقوف على ما إذا كانت البيانات المالية للشركات تعرض بشكل عادل والإفصاح عن وضعها المالي في الوقت المناسب، كذلك ما إذا كان تدقيق البيانات المالية تم وفق المعايير والمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً، ويشترك المحاسبون والمدققون الجنائيون في بعض الأهداف المتشابهة للمحاسبين والمراجعين التقليديين، ولديهم أدوار ومعرفة ومهارات مختلفة، تشمل تحقيقات المحاسب الجنائي تحديد الإحتيال، وهذا يختلف عن تحقيقات المحاسب المعتمد (CPA) والذي ليس مسؤولاً عن تحديد الإحتيال، (Kishore, 2019, p 45-47).

أ. فوائد المحاسبة الجنائية: تتمثل فوائد المحاسبة الجنائية في تقليل الخسائر، تحسين الكفاءة، تقليل مخاطر الاستغلال، تجنب المشاكل القانونية، الإبفاء على سمعة الشركة، تحديد الإحتيال والوقاية منه، إتخاذ قرارات استثمارية سليمة، صياغة الأهداف الإستراتيجية للشركات.

ب. أساليب المحاسبة الجنائية لكشف الإحتيال والفساد المالي: يتم استخدام أساليب في المحاسبة الجنائية وهي أساليب مباشرة وغير مباشرة بطريقة المعاملة، حيث يدقق فيها المحاسب الشيكات والفواتير الملغاة والعقود والإتفاقيات والسجلات العامة، ويجوز للمحاسب أيضاً مقابلة الإدارة والموظفين، وتحتوي الطريقة غير المباشرة على العديد من تقنيات المحاسبة الجنائية التي تندرج تحتها بما في ذلك طريقة (CashT) وطريقة مصدر الأموال وتطبيقها، وطريقة صافي القيمة، وطريقة الإيداع.

4. جودة تدقيق البيانات المالية

يعتبر إعداد البيانات المالية أمراً مهماً للعديد من الشركات والعملاء والمستثمرين، ومع ذلك فإن البيانات المالية مفيدة فقط إذا كانت دقيقة،

ولتحقيق هذه الغاية غالبًا ما تستخدم الشركات مراجعي حسابات تابعين لجهات خارجية لمراقبة دقة وموثوقية بياناتهم المالية حيث من المرجح أن تكون البيانات المالية المدققة خالية من أخطاء الإبلاغ، مثل أخطاء إدخال البيانات المالية (Daziba, 2020).

ويرى الباحثان أن مراجعة الرقابة الداخلية تظهر أهميتها في إبداء الرأي حول جودة البيانات المالية، والهدف الرئيسي من تدقيق البيانات المالية هو التعبير عن رأي المدقق حول ما إذا كانت البيانات المالية معدة بشكل صحيح وتحتوي على المعلومات المالية والغير مالية، ولا يمكن للمدقق تقديم ضمان مطلق بأن البيانات المالية خالية من الأخطاء الجوهرية، وتعد مسؤولية المدقق في منع الإحتيال وإكتشافه والإبلاغ عنه فقط.

ثانيًا: الأطراف المستفيدة من عملية التكامل بين التقارير المالية وتدقيق البيانات المالية

يوفر تكامل التقارير المالية وتدقيق البيانات المالية، رؤية واضحة عن الوضع المالي للشركات، مما يعطي معرفة لأدائها وعملياتها وتدقيقها النقدي، ويحتاج العملاء والمستثمرين إلى التقارير المالية لاتخاذ قراراتهم بشأن المزيد من الإستثمار والبقاء من عدمه، كذلك تعزيز درجة الثقة، وفتح المجال أمام مستفيدين آخرين من التقارير المتكاملة إلى المساهمين والمنظمين الجدد والموظفين، وبالتالي المجتمع والدولة.

1. تقرير مراجع الشركة

يعتبر التقرير هو وسيلة المراجع لتلخيص ما تم انجازه من عملية المراجعة حيث يمثل المرحلة التي تعرض فيها المشكلات أو الانحرافات تم التوصيات والإقتراحات التي يرى المراجع وجوب تنفيذها، وهو أيضًا الوسيلة الرئيسية التي تربط المراجع مع جميع الأطراف المستفيدة منه، ولذلك لابد من الأخذ بمبدأ الحيطة والحذر في إعداد وكتابة التقارير المالية المتكاملة، (دحان، 2019، ص1).

2. خبرة المراجع

يعتمد العملاء والمستثمرون على رأي المراجع الخارجي عن القوائم المالية الختامية للشركات، مما يتطلب معه ضرورة توافر الثقة لديهم عن مدى كفاءة وحياد خبرة القائمين على المراجعة ولا تتحقق هذه الثقة إلا من خلال توافر شروط التأهيل العلمي والعملية للقائمين على عملية المراجعة وتوافر الاستقلال لهم عند إبداء الرأي الفني عن القوائم المالية محل الفحص (الصباغ وآخرون، 2008).

3. بين المراجع والعمل "الأطراف المستفيدة"

يرى أصحاب الشركات أن على المراجع اكتشاف كل المخالفات الموجودة بالقوائم المالية على الرغم من القيود المفروضة عليه، قيود الوقت، الأتعاب، اللوائح وقوانين الشركات، المبادئ المحاسبية ومعايير التدقيق ومحدودية المراجعة في إعداد تقارير عن القوائم المالية وإعطاء رأي بصحتها من عدمه، ولذلك فإن الهدف الرئيسي لنجاح مهنة المراجعة في أي شركة هو وجود الثقة بينها والأطراف المستفيدة، فرغم وجود التعارض بين مصالح كل هذه الأطراف يبقى الهدف الرئيسي لمهنة المراجعة هو إبداء الرأي حول مصداقية القوائم المالية لتعزيز الثقة، تمهيداً لإستعمالها في اتخاذ القرارات، (غوالي، 2013).

وبالتالي فإن العلاقة بين المراجع والأطراف المستفيدة يمكن تلخيصها كالتالي:

- متابعة تطورات مهنة المراجعة دوليًا وعالميًا، للرفع من المستوى المهني للمراجع.
- يجب أن تدرك الأطراف المستفيدة أن التقارير التي يصدرها المراجع فقط إبداء الرأي، وأن مسؤوليته مسؤولية وسائل وليس أهداف.
- على المراجع عند قبوله مهمة المراجعة الإلتزام بإثبات الكفاءة، وطريقة تنفيذ المهمة الموكلة إليه، وألا يلتزم تجاه الشركة للوصول إلى نتائج محددة حتى وأن كانت المصادقة على الحسابات.

4. إطار التقارير المالية وتدقيق البيانات المالية

إطار التقارير المالية هو مجموعة من معايير التقارير المالية التي تكمل المعايير المحاسبية، هذه المعايير هي الأساس لتحديد القياس الإعتراف، العرض، الإفصاح عن جميع البنود الهامة في البيانات المالية، حيث يعتبر إطار العمل أمرًا حيويًا لضمان أن تدقيق البيانات المالية تلبي احتياجات مستخدميها، حيث يمكن أن تساعد أيضًا في تطوير السياسات المحاسبية للمعاملات أو الأحداث غير ظاهرة في المعايير الحالية، وفي تقليل تكلفة ممارسة أعمال الشركات وتبسيط وتحسين الإلتزام لمعايير إعداد التقارير المالية، متضمنًا الآتي، (Jevic, and others, 2021):

- الشفافية: يضمن الإطار الشفاف أن البيانات المالية تعكس العمليات لنشاط الشركة وإن أحد الشروط الأساسية للشفافية هو الإفصاح الشامل والكامل والتمثيل العادل.
- المعايير الشاملة: تعني أن الإطار يحتوي على مبادئ عالمية يوفر الإرشادات حول تسجيل جميع أنواع المعاملات المالية الحالية أو التي تنشأ بمرور الوقت في مختلف الأنشطة.
- الإتساق على المساواة في المعاملة، ويجب أن يكون القياس والإبلاغ عن المعاملات المالية ذات طبيعة متشابهة وبنفس الطريقة بغض النظر عن نوع البيئة أو النشاط.

المبحث الثالث: التحليل الإحصائي

أداة الدراسة:

بعد أن تم جمع البيانات اللازمة عن طريق استمارات الاستبانة، تم استخدام مقياس (Likert) الخماسي المتدرج في المقاييس (لا أوافق بشدة، لا

أوافق، محايد، أوافق، أوافق بشدة).

صدق أداة الدراسة وثباتها:

1. الثبات الإحصائي: تم اختيار مدى إمكانية الاعتماد على البيانات التي تم الحصول عليها ومدى اتساق المقياس المستخدم وثباته في جميع البيانات باستخدام Cronbach-Alpha، والذي يبين مدى وجود ارتباط بين القياسات المعبرة عن إجابات أفراد العينة، حيث كان معامل قيم الارتباط كالآتي:

م	العبارة	عدد الفقرات	معامل الثبات
المحور الأول	يمكن نجاح التعاون في الشركات بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي.	11	0.64
المحور الثاني	مستوى شفافية واستقلالية الرقابة الداخلية في إعداد التقارير المالية.	4	0.61
المحور الثالث	يوجد تكامل بين إعداد التقارير المالية وتدقيق البيانات المالية.	8	0.64
المحور الرابع	مراجعة الرقابة الداخلية تؤثر على تكامل التقارير المالية وتدقيق البيانات المالية للشركات.	8	0.74

يتضح من جدول (1) أن قيمة الثبات للمحور الأول والثالث (0.64) تعتبر موثوقة متوسطة، وقيمة الثبات للمحور الثاني (0.61) تعتبر مقبولة، وقيمة الثبات للمحور الرابع (0.74) تعتبر موثوقة جيدة وتدل على اتساق قوي، وجميع القيم للمحاور معاملات جيدة للاستدلال نظراً للصعوبات والمعوقات التي يواجهها موظفي شركات الاتصال بليبيا في الإلتزام بالمعايير واللوائح ومواكبة تطورات مهنة المراجعة واتجاهاتها الحديثة، لذلك لم يتم حذف أي محور من المحاور، وهي قيم يستدل من خلالها على إمكانية الاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي.

2. أسلوب معالجة البيانات وتحليلها: لتحقيق أهداف الدراسة تم تحليل البيانات التي تم جمعها عن طريق استمارات الاستبيان الثلاثة من خلال الأساليب الإحصائية المناسبة لطبيعة البيانات ونوع العينة، وذلك عن طريق برنامج الحزم الإحصائية للدراسات الإجتماعية (SPSS): حيث تم استخدام أسلوب الانحراف المعياري، والمتوسط الحسابي، والوزن النسبي % للفقرات، واختبار T لإختبار دلالة الفروق الإحصائية، ولتحديد قيم المتوسط الحسابي كونها في أي فئة تم الآتي: إيجاد طول المدى حسب مقياس ليكرت الخماسي = 5-1=4، ثم قسمة المدى على عدد الفئات 5/4=0.8، وبعد ذلك تضاف هذه القيمة إلى الحد الأدنى للمقياس فتصبح الفئات كالتالي:

المستوى المرجح	المستوى
1 ----- 1.8	غير موافق بشدة (منخفض جداً)
1.81 ----- 2.6	غير موافق (منخفض)
2.61 ----- 3.4	محايد (متوسط)
3.41 ----- 4.2	موافق (مرتفع)
4.21 ----- 5	موافق بشدة (مرتفع جداً)

تحليل بيانات الدراسة ومناقشتها:

سيتم عرض تحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة، وذلك من خلال الإجابة عن أسئلة الدراسة واستعراض أبرز نتائج الاستبيان والتي تم التوصل إليها من خلال تحليل فقراتها، والوقوف على البيانات الديمغرافية، لذا تم إجراء المعالجات الإحصائية للبيانات المتجمعة من الاستبيان أداة الدراسة باستخدام برنامج الرزم الإحصائية (SPSS) للحصول على نتائج الدراسة التي تم عرضها وتحليلها.

1. التحليل الوصفي للمتغيرات الديمغرافية:

المتغير	الفئة	التكرار	النسبة %
الجنس	ذكور	14	70.00
	إناث	6	30.00
	المجموع	20	100.00

يوضح جدول (3) توزيع عينة الدراسة تبعاً لمتغير الجنس، حيث بلغ عدد الذكور المشاركين في البحث 14 وبنسبة بلغت (70.00%) وفي المقابل بلغ عدد الإناث المشاركات 6 وبنسبة بلغت (30.00%).

المتغير	الفئة	التكرار	النسبة %
المؤهل العلمي	دبلوم متوسط	1	5.00
	دبلوم عالي	6	30.00
	جامعي	9	45.00
	ماجستير	4	20.00
	دكتوراه	0	0
المجموع		20	100.00

يوضح جدول (4) توزيع عينة الدراسة تبعاً لمتغير المؤهل العلمي، حيث بلغ عدد المشاركين في البحث مؤهلهم العلمي جامعي 9 وبنسبة بلغت (45.00%)، وعدد المشاركين للمؤهل العلمي دبلوم عالي 6 وبنسبة بلغت (30.00%)، وعدد 4 مشاركين مؤهلهم العلمي ماجستير وبنسبة (20.00%).

جدول (5): يوضح توزيع عينة الدراسة تبعاً لمتغير نوع الوظيفة

المتغير	الفئة	التكرار	النسبة %
المؤهل العلمي	محاسب	9	45.0
	مدير شؤون إدارية ومالية	5	25.0
	مراجع	5	25.0
	مدير مكتب الرقابة الداخلية	1	5.0
	مراقب مالي		
	مدير مكتب المراجعة		
	المجموع	20	100.0

يوضح جدول (5) توزيع عينة الدراسة تبعاً لمتغير نوع الوظيفة حيث بلغت عدد المشاركين في البحث نوع الوظيفة محاسب 9 ونسبة بلغت (45.00%) وفي المقابل بلغ عدد المشاركين بين مدير شؤون إدارية ومالية ومراجع 5 ونسبة بلغت (25.00%).

جدول (6): يوضح توزيع عينة الدراسة تبعاً لمتغير الخبرة

المتغير	الفئة	التكرار	النسبة %
الخبرة	من 5-10 سنوات	11	55.0
	من 10-20 سنة	7	35.0
	20 سنة فأكثر	2	10.0
	المجموع	20	100.0

يوضح جدول (6) توزيع عينة الدراسة تبعاً لمتغير الخبرة، حيث بلغت عدد المشاركين في البحث لهم خبرة من 5-10 سنوات 11 ونسبة بلغت (55.00%)، وعدد 7 مشاركين خبرتهم من 10-20 سنة مشارك ونسبة بلغت (35.00%).

مناقشة فقرات ومحاو الاستبيان:

مناقشة نتائج المحور الأول: يمكن نجاح التعاون في الشركات بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي.

وللإجابة على هذا السؤال قمنا باستخدام المتوسطات واختبار (T) والجدول التالي يوضح ذلك:

جدول (7): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والوزن النسبي % لكل فقرة من فقرات محور الأول وكذلك ترتيبها

الترتيب	Sig	T	الوزن النسبي %	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرات
1	0.000	9.000	78.00	0.447	3.900	للمراجعة إطار تنظيمي لعملياتها ويتم العمل به من قبل المراجع الخارجي والمراجع الداخلي.
2	0.000	9.000	78.00	0.447	3.900	مواءمة معايير المراجعة الوطنية مع معايير المراجعة الدولية أثناء القيام بعمليات المراجعة الخارجية في الشركة.
3	0.000	6.892	80.00	0.648	4.000	اعتماد المراجعة الخارجية على المراجعة الداخلية واستقلالية عمليات كل منها.
4	0.001	3.943	72.00	0.680	3.600	معرفة المراجع الخارجي أهداف الشركة المحققة والتي لم يتم تحقيقها.
5	0.000	8.753	85.00	0.638	4.250	تقييم المراجع الخارجي للبيئة الخارجية والداخلية للشركة وطبيعة عملها قبل القيام بعملية المراجعة.
6	0.000	14.236	92.00	0.502	4.600	التقيد بالقوانين واللوائح الصادرة والتي تخص مهنة المراجعة لكل المراجعين لاكتشاف الأخطاء وأساليب الغش والتلاعب والاحتيال والاختلاسات المالية
7	0.000	6.990	84.00	0.767	4.200	يلتزم المراجع الخارجي بإجراءات وضوابط الرقابة الداخلية للحصول على معلومات ذات مصداقية.
8	0.000	5.146	79.00	0.825	3.950	المراجع الخارجي مسؤول عن تقييم نظام الرقابة الداخلية.
9	0.000	5.107	78.00	0.788	3.900	كفاءة وخبرة المراجع الخارجي تتوافق مع الضوابط الرقابة الداخلية للشركة.
10	0.000	8.500	86.00	0.656	4.300	التطوير المستمر لعمليات المراجعة الداخلية والخارجية بما يواكب التطورات الرقمية الحديثة.
11	0.000	5.772	82.00	0.852	4.100	عدم فاعلية وكفاءة مراجعة الرقابة الداخلية والمالية للشركة يؤدي إلى تراجعها وانهارها في المدى القصير.
	0.000	13.235	81.26	0.266	4.063	المعدل العام

أقصى درجة للاستجابة (5) درجات.

جدول (7) يوضح المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والوزن النسبي % وترتيب الفقرات لأبرز آراء عينة البحث حول عبارات نجاح التعاون في الشركات بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي، حيث يتضح أن أعلى فقرة في المحور كانت: الفقرة (6) والتي تنص على "التقيد بالقوانين واللوائح الصادرة والتي تخص مهنة المراجعة لكل المراجعين لاكتشاف الأخطاء وأساليب الغش والتلاعب والاحتيال والاختلاسات المالية" في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي يساوي 4.600 وبوزن نسبي بلغ 92.00%، وهي أكبر من القيمة المتوسطة المحايدة 3 وهي مرتفعة جداً، وقيمة ت = 14.236 واتجاه إيجابي والقيمة

الإحصائية (Sig) 0.000 ، لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha=0.05$ ، وهذا يعني موافقة كبيرة من قبل أفراد العينة على أن التقيد بالقوانين واللوائح الصادرة والتي تخص مهنة المراجعة لكل المراجعين لإكتشاف الأخطاء وأساليب الغش والتلاعب والإحتيال والإختلاسات المالية. واحتلت الفقرة (10) والتي تنص على " التطوير المستمر لعمليات المراجعة الداخلية والخارجية بما يواكب التطورات الرقمية الحديثة" في المرتبة الثانية بمتوسط حسابي يساوي 4.300 وبوزن نسبي بلغ 85.60% وهي أكبر من القيمة المتوسطة المحايدة 3 وهي مرتفعة جداً، وقيمة ت = 8.500 واتجاه إيجابي والقيمة الإحصائية (معنوية) 0.000 ، لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha=0.05$ ، وهذا يعني موافقة كبيرة من قبل أفراد العينة على أن التطوير المستمر لعمليات المراجعة الداخلية والخارجية بما يواكب التطورات الرقمية الحديثة. وجاءت الفقرة (5) والتي تنص على "تقييم المراجع الخارجي للبيئة الخارجية والداخلية للشركة وطبيعة عملها قبل القيام بعملية المراجعة" في المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي يساوي 4.250 وبوزن نسبي بلغ 85.00% وهي أكبر من القيمة المتوسطة المحايدة 3 وهي مرتفعة جداً، وقيمة ت = 8.753 واتجاه إيجابي والقيمة الإحصائية (معنوية) 0.000 ، لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha=0.05$ ، وهذا يعني موافقة كبيرة من قبل أفراد العينة على أن تقييم المراجع الخارجي للبيئة الخارجية والداخلية للشركة وطبيعة عملها قبل القيام بعملية المراجعة.. ثم جاءت الفقرة (7) والتي تنص على "يلتزم المراجع الخارجي بإجراءات وضوابط الرقابة الداخلية للحصول على معلومات ذات مصداقية" في المرتبة الرابعة بمتوسط حسابي يساوي 4.200 وبوزن نسبي بلغ 84.00% وهي مرتفعة، وقيمة ت = 6.990 واتجاه إيجابي والقيمة الإحصائية (معنوية) 0.000، لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha=0.05$ ، وهذا يعني موافقة كبيرة من قبل أفراد العينة على أن يلتزم المراجع الخارجي بإجراءات المراجعة الخارجية وضوابط الرقابة الداخلية للحصول على معلومات ذات مصداقية. وكانت الفقرة (11) والتي تنص على "عدم فاعلية وكفاءة مراجعة الرقابة الداخلية والمالية للشركة يؤدي إلى تراجعها وانهارها في المدى القصير" في المرتبة الخامسة بمتوسط حسابي يساوي 4.100 وبوزن نسبي بلغ 82.00% وهي مرتفعة، وقيمة ت = 5.772 واتجاه إيجابي والقيمة الإحصائية (معنوية) 0.000، لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha=0.05$ ، وهذا يعني موافقة كبيرة من قبل أفراد العينة على أن عدم فاعلية وكفاءة مراجعة الرقابة الداخلية والمالية للشركة يؤدي إلى تراجعها وانهارها في المدى القصير.

مناقشة المحور الثاني: مستوى شفافية واستقلالية الرقابة الداخلية في إعداد التقارير المالية.

وللإجابة على هذا السؤال ثم استخدام المتوسطات واختبار (T) والجدول التالي يوضح ذلك:

جدول (8): المتوسطات الحسابية والإنحرافات المعيارية والوزن النسبي لكل فقرة من فقرات محور الثاني وكذلك ترتيبها					
الترتيب	Sig	T	الوزن النسبي %	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي
1	0.000	13.077	84.00	0.410	4.200
2	0.000	10.258	84.00	0.523	4.200
3	0.000	6.439	84.00	0.833	4.200
4	0.000	9.000	78.00	0.447	3.900
المعدل العام					
	0.000	15.000	82.50	0.150	4.125

أقصى درجة للاستجابة (5) درجات.

جدول رقم (8) يوضح المتوسطات الحسابية والإنحرافات المعيارية والوزن النسبي وترتيب الفقرات لاستجابات عينة البحث حول عبارات مستوى شفافية واستقلالية الرقابة الداخلية في إعداد التقارير المالية، فقد جاء المتوسط العام بدرجة أهمية كبيرة بمتوسط حسابي 4.125 وبوزن نسبي 82.50 وهي أكبر من القيمة المتوسطة المحايدة 3 وهي مرتفعة جداً، مما يدل وفق آراء العينة على الأهمية لمستوى شفافية واستقلالية الرقابة الداخلية في إعداد التقارير المالية، ويتضح من الجدول السابق الفقرات (1) (2) (3) احتلت المرتبة الأولى بمتوسط حسابي يساوي 4.200 وبوزن نسبي بلغ 84.00% وهي مرتفعة جداً، وقيمة تراوحت ما بين 6.439-13.077 واتجاه إيجابي والقيمة الإحصائية (معنوية) 0.000، لذلك تعتبر هذه الفقرات دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha=0.05$ ، وهذا يعني موافقة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرات أهمية مستوى شفافية واستقلالية الرقابة الداخلية في إعداد التقارير المالية داخل الشركات الخدمية.

مناقشة نتائج محور الدراسة الثالث: يوجد تكامل بين إعداد التقارير المالية وتدقيق البيانات المالية.

وللإجابة على هذا السؤال ثم استخدام المتوسطات واختبار (T) والجدول التالي يوضح ذلك:

جدول (9): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والوزن النسبي% لكل فقرة من فقرات محور الثاني وكذلك ترتيبها

الترتيب	Sig	T	الوزن النسبي%	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرات
2	0.000	7.804	85.00	0.716	4.250	1 تسجيل البيانات المالية وإعداد التقارير المالية طبقاً للمبادئ المحاسبية والمعايير المتعارف عليها.
2	0.000	10.162	85.00	0.550	4.250	2 تدقيق البيانات المالية يتم وفقاً للإطار التنظيمي لمهنة المراجعة.
4	0.000	6.164	80.00	0.725	4.000	3 الكشف عن الأخطاء والغش أثناء تدقيق البيانات المالية.
4	0.000	5.210	80.00	0.858	4.000	4 الكشف عن التلاعب والاختلاسات المالية أثناء تدقيق البيانات المالية لإعداد التقارير المالية.
6	0.447	0.777	64.00	1.151	3.200	5 التقيد بضوابط الرقابة الداخلية يؤثر على إعداد التقارير المالية وتدقيق البيانات المالية.
3	0.000	11.917	81.00	0.394	4.050	6 اكتشاف الأخطاء الجوهرية إذا وجدت أثناء القيام بعملية المراجعة لتدقيق البيانات المالية للشركة.
5	0.167	1.437	67.00	1.089	3.350	7 الالتزام بالمبادئ المحاسبية والقواعد والقوانين يؤدي إلى عدم إعادة تسجيل البيانات المالية للشركة.
1	0.000	12.704	89.00	0.510	4.450	8 نجاح الشركات تعتمد على تكامل التقارير مع تدقيق البيانات المالية وفقاً للقواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
المعدل العام						0.001 6.040 78.86 0.442 3.943

أقصى درجة للاستجابة (5) درجات.

يتضح من جدول (9) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والوزن النسبي% وترتيب الفقرات لإستجابات عينة البحث حول عبارات المحور الثالث يوجد تكامل بين إعداد التقارير المالية وتدقيق البيانات المالية، حيث يتضح من الجدول أعلى فقرة في المحور كانت: الفقرة (8) والتي تنص على " نجاح الشركات يعتمد على تكامل التقارير مع تدقيق البيانات المالية وفقاً للقواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها" حيث احتلت المرتبة الأولى بمتوسط حسابي يساوي 4.450 وبوزن نسبي بلغ 89.00% وهي مرتفعة جداً، وقيمة ت = 12.704 واتجاه إيجابي والقيمة الإحصائية (معنوية) 0.000، لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha=0.05$ ، وهذا يعني موافقة من قبل أفراد العينة على أن نجاح الشركات يعتمد على تكامل التقارير مع تدقيق البيانات المالية وفقاً للقواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

وجاءت الفقرات (1) والتي تنص على " تسجيل البيانات المالية وإعداد التقارير المالية طبقاً للمبادئ المحاسبية والمعايير المتعارف عليها" والفقرة (2) " تدقيق البيانات المالية يتم وفقاً للإطار التنظيمي لمهنة المراجعة" في المرتبة الثانية بمتوسط حسابي يساوي 4.250 وبوزن نسبي بلغ 85.00% وهي مرتفعة جداً، وقيم ت = (7.804، 10.162) واتجاه إيجابي والقيمة الإحصائية (معنوية) 0.000، لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha=0.05$ ، وهذا يعني موافقة كبيرة من قبل أفراد العينة على أن تسجيل البيانات المالية وإعداد التقارير المالية طبقاً للمبادئ المحاسبية والمعايير المتعارف عليها، تدقيق البيانات المالية يتم وفقاً للإطار التنظيمي لمهنة المراجعة.

وجاءت الفقرة (6) والتي تنص على " اكتشاف الأخطاء الجوهرية إذا وجدت أثناء القيام بعملية المراجعة لتدقيق البيانات المالية للشركة" في المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي يساوي 4.050 وبوزن نسبي بلغ 81.00% وهي مرتفعة، وقيمة ت = 11.917 واتجاه إيجابي والقيمة الاحتمالية (معنوية) 0.000، لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha=0.05$ ، وهذا يعني موافقة كبيرة من قبل أفراد العينة على أن اكتشاف الأخطاء الجوهرية إذا وجدت أثناء القيام بعملية المراجعة لتدقيق البيانات المالية للشركة.

وجاءت الفقرات (3) والتي تنص على " الكشف عن الأخطاء والغش أثناء تدقيق البيانات المالية" والفقرة (4) "الكشف عن التلاعب والاختلاسات المالية أثناء تدقيق البيانات المالية لإعداد التقارير المالية" في المرتبة الرابعة بمتوسط حسابي يساوي 4.000 وبوزن نسبي بلغ 80.00% وهي مرتفعة جداً، وقيم ت = (5.210 - 6.164) واتجاه إيجابي والقيمة الإحصائية (معنوية) 0.000، لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha=0.05$ ، وهذا يعني موافقة كبيرة من قبل أفراد العينة على أن الكشف عن الأخطاء والغش أثناء تدقيق البيانات المالية، والكشف عن التلاعب والاختلاسات المالية أثناء تدقيق البيانات المالية لإعداد التقارير المالية.

مناقشة محور الدراسة الرابع: مراجعة الرقابة الداخلية تؤثر على تكامل التقارير المالية وتدقيق البيانات المالية للشركات.

وللإجابة على هذا السؤال تم استخدام المتوسطات واختبار (T) والجدول التالي يوضح ذلك:

جدول (10): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والوزن النسبي% لكل فقرة من فقرات محور الرابع وكذلك ترتيبها

الترتيب	Sig	T	الوزن النسبي %	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرات
6	0.000	21.000	81.00	0.223	4.050	1 تدقيق البيانات المالية للشركة تم وفق الاطار التنظيمي لمهنة المراجعة.
3	0.000	6.439	84.00	0.833	4.200	2 مراعاة خطط وأهداف والتغيرات الإستراتيجية لإدارة الشركة أثناء اعداد التقارير المالية.
7	0.000	5.141	76.00	0.695	3.800	3 قدرة الرقابة الداخلية على التعامل مع الضغوطات الداخلية للشركة أثناء اعدادها للتقارير المالية (مجلس الإدارة).
2	0.000	12.583	85.00	0.444	4.250	4 متابعة المراجعين الخارجيين تعزز من صحة البيانات المالية للشركة.
5	0.000	6.850	82.00	0.718	4.100	5 اعداد الحسابات الختامية للشركات (القوائم المالية) تم وفق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
1	0.000	8.102	87.00	0.745	4.350	6 كفاءة وفعالية الرقابة الداخلية تعزز من قيمة الشركات ونجاحها وحماية أصولها.
4	0.000	8.759	83.00	0.587	4.150	7 المراجعة الخارجية المنتظمة وفق خطة وإطار مهني وزمني وتحقق البقاء والاستمرارية للشركات.
3	0.000	10.258	84.00	0.523	4.200	8 متابعة آخر الإصدارات من التنظيمات المهنية الدولية المانعة الاحتيال والاختلاس المالي والتوافق معها لأخذ الميزة التنافسية للشركات.
المعدل العام						أقصى درجة للاستجابة (5) درجات.
0.000 19.593 82.74 0.162 4.137						

جدول (10) يوضح المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والوزن النسبي% وترتيب الفقرات لاستجابات عينة البحث حول مراجعة الرقابة الداخلية تؤثر على تكامل التقارير المالية وتدقيق البيانات المالية للشركات، حيث يتضح من الجدول أعلى فقرة في المحور كانت: الفقرة (6) والتي تنص على " كفاءة وفعالية الرقابة الداخلية تعزز من قيمة الشركات ونجاحها وحماية أصولها" في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي يساوي 4.350 وبوزن نسبي بلغ 87.00% وهي مرتفعة جداً، وقيمة $t = 8.102$ واتجاه إيجابي والقيمة الاحتمالية (معنوية) 0.000، لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ ، وهذا يعني موافقة كبيرة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة أن كفاءة وفعالية الرقابة الداخلية تعزز من قيمة الشركات ونجاحها وحماية أصولها.

ثم جاءت الفقرة (4) والتي تنص على " متابعة المراجعين الخارجيين تعزز من صحة البيانات المالية للشركة " في المرتبة الثانية بمتوسط حسابي يساوي 4.250 وبوزن نسبي بلغ 85.00% وهي مرتفعة جداً، وقيمة $t = 12.583$ واتجاه إيجابي والقيمة الاحتمالية (معنوية) 0.000، لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ ، وهذا يعني موافقة كبيرة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة أن متابعة المراجعين الخارجيين تعزز من صحة البيانات المالية للشركة.

ثم جاءت الفقرة (2) والتي تنص على " مراعاة خطط وأهداف والتغيرات الاستراتيجية لإدارة الشركة أثناء إعداد التقارير المالية" في المرتبة الثالثة عشر بمتوسط حسابي يساوي 4.200 وبوزن نسبي بلغ 84.00% وهي مرتفعة، وقيمة $t = 6.439$ واتجاه إيجابي والقيمة الاحتمالية (معنوية) 0.000 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ ، وهذا يعني موافقة كبيرة من قبل أفراد العينة على أن مراعاة خطط وأهداف والتغيرات الاستراتيجية لإدارة الشركة أثناء إعداد التقارير المالية.

ثم جاءت الفقرة (7) والتي تنص على " المراجعة الخارجية المنتظمة وفق خطة وإطار مهني وزمني وتحقق البقاء والاستمرارية للشركات" في المرتبة الرابعة عشر بمتوسط حسابي يساوي 4.150 وبوزن نسبي بلغ 83.00% وهي مرتفعة، وقيمة $t = 8.759$ واتجاه إيجابي والقيمة الاحتمالية (معنوية) 0.000 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ ، وهذا يعني موافقة كبيرة من قبل أفراد العينة على أن المراجعة الخارجية المنتظمة وفق خطة إطار مهني وزمني وتحقق البقاء والاستمرارية للشركات.

ثم جاءت الفقرة (5) والتي تنص على " إعداد الحسابات الختامية للشركات (القوائم المالية) تم وفق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها" في المرتبة الخامسة بمتوسط حسابي يساوي 4.100 وبوزن نسبي بلغ 82.00% وهي مرتفعة، وقيمة $t = 6.850$ واتجاه إيجابي والقيمة الاحتمالية (Sig) 0.000 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ ، وهذا يعني موافقة كبيرة من قبل أفراد العينة على أن إعداد الحسابات الختامية للشركات (القوائم المالية) تم وفق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

مناقشة فروض الدراسة:

جدول (11): يوضح العلاقة بين محاور الدراسة لدى عينة الدراسة

المتغيرات	المحور الأول	المحور الثاني	المحور الثالث	المحور الرابع
المحور الأول	معامل الارتباط الدلالة	0.326 0.161	0.218 0.355	0.580** 0.007
المحور الثاني	معامل الارتباط الدلالة	0.326 0.161	-0.157 0.509	0.000 1.000
المحور الثالث	معامل الارتباط الدلالة	0.218 0.355	-0.157 0.509	0.545* 0.013
المحور الرابع	معامل الارتباط الدلالة	0.580** 0.007	0.545* 0.013	0.000 1.000

* ارتباط معنوي عند مستوى دلالة $\alpha 0.05$ ** ارتباط معنوي عند مستوى دلالة $\alpha 0.01$

يوضح جدول (8) وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين المراجعة الخارجية وضوابط الرقابة الداخلية لدى عينة البحث، حيث بلغ معامل الارتباط (ر) 0.580** عند مستوى دلالة معنوية $\alpha 0.01$. مما يدل على أثر المراجعة الخارجية على ضوابط الرقابة الداخلية لدى شركات الاتصالات الليبية. يوضح جدول (8) أيضاً وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين إعداد التقارير المالية وتدقيق البيانات المالية والتكامل بينهما للشركات لدى عينة الدراسة، حيث بلغ معامل الارتباط (ر) 0.545* عند مستوى دلالة معنوية $\alpha 0.01$. مما يدل على أثر المراجعة الخارجية على ضوابط الرقابة الداخلية والتكامل بين التقارير المالية وتدقيق البيانات المالية للشركات.

النتائج والتوصيات:

أولاً: النتائج

- إنساق عمل المراجعة الخارجية مع الرقابة الداخلية بضوابطها الفعالة، يزيد من ثقة المساهمين والمستثمرين في التقارير المالية، كذلك مسؤولية مجلس إدارة شركتي الاتصال عن صحة هذه التقارير وخلوها من الأخطاء، مما يعزز من قيمة شركات الاتصالات في ليبيا، ويضمن بقاءها ونموها ويحمي أصولها.
- لمجلس إدارة الشركة إجراءات فعالة وضوابط وقواعد أخلاقية واضحة ويعتبر مسؤول عن نشر التقارير المالية.
- تعتبر عملية إعادة تسجيل البيانات المالية للشركات أهم مقياس لسوء السلوك المالي للشركات.
- تحديد الإحتيال والتقليل منه وإتخاذ قرارات إستثمارية سليمة وتجنب المشاكل القانونية، من أبرز سمات المحاسبة الجنائية.
- يوفر التكامل بين التقارير المالية وتدقيق البيانات المالية رؤية واضحة عن الوضع المالي للشركات.
- إطار التقارير المالية يساعد على تطوير السياسات المحاسبية للمعاملات غير الظاهرة في المعاملات المالية، ويقلل من تكلفة أعمال الشركات وتحسين الإلتزام بمعايير إعداد التقارير المالية.

ثانياً: التوصيات

- ضرورة اهتمام شركات الاتصالات بكفاءة الرقابة الداخلية من خلال الإستثمار الجيد في الأصول والموارد المتاحة للنمو والبقاء على المدى الطويل والحد من حدوث الغش والتلاعب في التقارير المالية وتعزيز الإلتزام القانوني.
- أهمية تكامل العمل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية لإعداد تقارير متكاملة، ووضع برامج رقابية فعالة داخل الشركات والرفع من كفاءتها بما يواكب التطورات الحديثة، وتقييم المخاطر بصفة دورية ومستمرة.
- ضرورة إعداد تقارير مالية شفافة ذات جودة عالية للشركات الخدمية الليبية، لزيادة ثقة العملاء والمستثمرين.

المراجع:

أولاً: المراجع العربية

- أبو سرعة، عبد السلام عبد الله سعيد. (2010). *التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية*. رسالة ماجستير، جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التيسير، قسم محاسبة وتدقيق.
- بدوي، عبد السلام خميس. (2011). *أثر هيكل نظام الرقابة الداخلية وفق الإطار COSO على تحقيق أهداف الرقابة*. رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل.
- جريسات، منار عايد. (2022). *العوامل المؤثرة في رفع كفاءة وفاعلية وجودة الرقابة الداخلية ودورها في تحسين أداء عمل البلديات*. *المجلة العربية للنشر العلمي*، المملكة الأردنية الهاشمية، العدد (43).
- دحان، أحمد. (2019). *تقرير مراجع الحسابات - طبيعة وأهمية تقرير المراجع*. المدونة المحاسبية الأولى، كتب محاسبة وإدارة.

درويش، بة يار عبد العزيز. (2021). *أثر نظام الرقابة الداخلية في جودة التقارير المالية - دراسة ميدانية في شركات المساهمة الخاصة في العراق*. رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأدنى، كلية العلوم الاقتصادية والإدارية، قسم المالية والمحاسبة.

الصباغ، أحمد عبد المولى، السيد أحمد، كامل، أحمد، عادل عبد الرحمن، (2008). *أساسيات المراجعة ومعاييرها*. جامعة القاهرة، كلية التجارة.

الضويلة، سعدون مفتاح محمد. (2024). دور وأهمية المراجع الخارجي في مراجعة الرقابة الداخلية في النظم المحاسبية الإلكترونية. *مجلة الجامعي*، العدد (39)، الهيئة الليبية للبحث العلمي.

عبدالقادر، ربيع. (2019). *مدى توافق نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية مع إطار coso للرقابة الداخلية في بيئة الأعمال الجزائرية خلال 2019*. رسالة ماجستير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير.

غوالي، محمد بشير. (2013). دور مراجع الحسابات في تلبية مستخدمي القوائم المالية. *مجلة الباحث*، 12 (12)، 129-138.

قادري، ابتسام، خضير، إيمان، بوليف، رميساء. (2021). *أثر تقرير مراجع الحسابات على جودة التقارير المالية*. رسالة ماجستير، جامعة الشهيد حمه لخضر - الوادي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم المالية والمحاسبة.

ثانيًا: المراجع الأجنبية

- Agwor, P. D. (2020). Audit Evidence and Financial Statement Quality in Government Owned Companies in Rivers State – Nigeria. *European Journal of Business & Management Research*, 5 (6). [CrossRef]
- Dimitrijevic, D., Jovkovic, B., & Milutinovic, S. (2020). The scope and limitations of external audit in detecting frauds in company's operations. *Journal of Financial Crime*, 28(3), 632–646. *Journal of financial crime*, 28 (3). [CrossRef]
- HALA, Y., ABDULLAH, M. W., ANDAYANI, W., ILYAS, G. B., & AKOB, M. (2020). The Financial Behavior of Investment Decision Making Between Real and Financial Assets Sectors. *The Journal of Asian Finance, Economics and Business*, 7(12), 635–645. [CrossRef]
- Hsan J., (2022). Influence of the Committee on the Quality of Financial Reports in Private Sector. *European Journal of Business & Management Research*, 7 (4), 12-18. [CrossRef]
- Ixin, Y. (2019). A Review of Domestic Internal Control Literature in Recent years. *Modern Economy*, 9 (3), 1239- 1252. [CrossRef]
- James H. T. (2008). An Analysis of Restatements Due to Errors and Auditor Changes by Fortune 500 Companies. *Journal of Ethical and Regulatory*, 11(2), 45-57.
- Jayaram, S. Kishore, 2019, "Success of Forensic accounting over traditional auditing ", *Journal of Finance and Management Research*, Vol-5, Issue No-1, Issue Pages 45-51.
- Jiayu F. (2022). *Factors Affecting Internal and External Audits Based on Experimental Analysis*. International Conference on Financial innovation and Economic Development, VOL 648.
- Lisic, L. L., Myers, L. A., Seidel, T. A., & Zhou, J. (2019). Does Audit Committee Accounting Expertise Help to Promote Audit Quality? Evidence from Auditor Reporting of Internal Control Weaknesses. *Contemporary Accounting Research*, 36(4), 2521–2553. [CrossRef]
- Oliver, H., (2020). Internal control through the lens of institutional work: a systematic literature review. *Journal of Management Control*, 31, 239- 273. [CrossRef]
- Velte P., (2022). The impact of external auditors on firms' financial restatements. A review of archival studies and implications for future research. *Management Review Quarterly*. [CrossRef]

ثالثًا: ترجمة المراجع العربية

- Abdelkader, R. (2019). *The extent to which the internal control system of the economic institution conforms to the COSO framework in the Algerian business environment in 2019* (Master's thesis). Kasdi Merbah University – Ouargla, Faculty of Economic, Commercial, and Management Sciences. [In Arabic]
- Abu Surah, A. A. S. (2010). *The integration between internal auditing and external auditing* (Master's thesis). University of Algiers, Faculty of Economic Sciences and Management Sciences, Department of Accounting and Auditing. [In Arabic]
- Al-Duweila, S. M. M. (2024). The role and importance of the external auditor in reviewing internal control in electronic accounting systems. *Al-Jamei Journal*, (39). Libyan Authority for Scientific Research. [In Arabic]
- Al-Sabagh, A. A., Ahmad, K. S., & Ahmad, A. A. (2008). *Fundamentals of auditing and its standards*. Cairo University, Faculty of Commerce. [In Arabic]

- Badawi, A. K. (2011). *The impact of internal control system structure according to the COSO framework on achieving control objectives* (Master's thesis). Islamic University of Gaza, Faculty of Commerce, Department of Accounting and Finance. [In Arabic]
- Dahan, A. (2019). *Auditor's report—Nature and importance of the auditor's report*. First Accounting Blog, Accounting and Management Books. [In Arabic]
- Darwish, B. A. (2021). *The impact of the internal control system on the quality of financial reporting: A field study in private joint-stock companies in Iraq* (Master's thesis). Near East University, Faculty of Economic and Administrative Sciences, Department of Finance and Accounting. [In Arabic]
- Ghouali, M. B. (2013). The role of the auditor in meeting users of financial statements. *Al-Bahir Journal*, 12(12), 129–138. [In Arabic]
- Jreisat, M. A. (2022). Factors influencing the enhancement of efficiency, effectiveness, and quality of internal control and its role in improving municipal performance. *Arab Journal of Scientific Publishing*, (43), Jordan. [In Arabic]
- Qadri, I., Khedir, E., & Bolif, R. (2021). *The effect of the auditor's report on the quality of financial reporting* (Master's thesis). University of El-Oued, Faculty of Economic and Commercial Sciences, Department of Finance and Accounting. [In Arabic]