

## دور استراتيجية المحيط الأزرق في تطوير تقرير المراجعة الخارجية

( دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة بمدينة طرابلس )

The role of the blue ocean strategy in developing the external audit report

( A field study on audit offices in Tripoly )

جلال عامر طروش .. كلية الاقتصاد / جامعة الزاوية

[J.tarroush@zu.edu.ly](mailto:J.tarroush@zu.edu.ly)

### ملخص البحث:

تهدف هذه الدراسة إلى الاستفادة من أبعاد استراتيجية المحيط الأزرق في تقرير المراجعة الخارجية، بما يصب في صالح أصحاب المصلحة وصالح تدعيم جودة تقرير المراجعة الخارجية، وذلك في ضوء الاستعانة بدراسة ميدانية، وقد اشتملت على عينة مكونة من (70) مفردة، من مكاتب المراجعة الكبرى والمتوسطة، بمدينة طرابلس وذلك للوقوف على مدى إدراك مفردات العينة لأهمية الاستعانة بأبعاد استراتيجية المحيط الأزرق لتحسين جودة تقرير المراجعة الخارجية، وتتمثل أهم نتائج البحث في أن أبعاد استراتيجية المحيط الأزرق تعمل على رفع جودة تقرير المراجع الخارجي، تقديم استراتيجية المحيط الأزرق أفكار ومقترحات لتحسين جودة تقرير المراجعة الخارجي، وتساعد على تخفيض بعض الشكاوى المقدمة من عملائه مقارنة بمكاتب المراجعة المنافسة، كما تقوم بتدريب العاملين على تطبيق استراتيجية المحيط الأزرق وتشجيعهم على التطوير والابتكار.

### Summary

This study aims to benefit from the dimensions of the blue ocean strategy in the external audit report in the interest of the stakeholders and in favor of strengthening the quality of the external audit report, in the light of the use of a field study, and it included a sample of (70) individuals, in tripoly, in order to determine the extent of the sample's awareness of the importance of using the dimensions of the blue ocean strategy to improve the quality of the external audit report. The most important results of the research are that the dimensions of the blue ocean strategy work to raise The quality of the external auditor's report, presenting the blue ocean strategy with ideas and proposals to improve the quality of the external audit report. It also helps to reduce some of the complaints submitted by its clients compared to competing audit offices. It also trains employees to apply the blue ocean strategy and encourages them to develop and innovate.

## المقدمة:

تقرير مراجع الحسابات هو محصلة لعملية المراجعة التي قام بها منذ لحظة حصوله على خطاب التكليف بالقيام بمهمة المراجعة، وحتى لحظة تكوين رأيه الفني في القوائم المالية للوحدة محل المراجعة، فالتقرير يحوى نتيجة ما توصل إليه المراجع مفادها بأن مستخدمي القوائم المالية يمكنهم الإعتماد على ما جاء بها من بيانات، فتقرير المراجع هو ما يضيف الثقة فى القوائم المالية إذ يعطي معلومة لقارئ هذه القوائم بأنها قد خضعت للفحص والتحقق من جانب مراجع حسابات خارجي مستقل، وأنها قد تم إعدادها بصدق وعدالة (Adiloglu & Vuran، 2011).

وأظهرت دراسة (Deloitte 2015) دوافع ومبررات المجلس الدولي لمعايير المراجعة والتأكد من تعديل تقرير المراجعة وذلك لتحسين وتطوير تقرير مراجع الحسابات كما يلي:

أ- زيادة مستوى الشفافية، وتحسين القيمة الإعلامية لتقارير المراجعة، وزيادة الاعتماد عليها، وتحسين عمليات التواصل بين المراجع وكل من الإدارة ومسئولي الحوكمة (مثل لجنة المراجعة)، ويساعد تحسين هيكل ومحتوى تقرير المراجعة على زيادة، اهتمام الإدارة ومسؤولي الحوكمة بالافصاحات التي تمت الإشارة إليها في تقرير المراجعة وزيادة ثقة مستخدمي القوائم المالية في تقارير المراجعة مما يساعد ذلك في تحسين الثقة في بيئة الأعمال، ويصب في المصلحة العامة.

ب- العمل على تخفيض وتنضيق فجوة المعلومات بين المراجعين ومستخدمي القوائم المالية وتمثل هذه الفجوة التباين الموجود بين اعتقادات وإدراكات مستخدمي القوائم المالية لواجبات ومسئوليات مراجعي الحسابات. وقدم المجلس الدولي لمعايير المراجعة والتأكد (IAASB) المزيد من المبادرات لتطوير تقارير المراجعة، ومن أهم ما تم طرحه هي ورقة للتشاور لتعزيز قيمة تقرير المراجع واستكشاف خيارات من أجل التغيير والتعديل؛ وذلك لمحاولة وضع قواعد ولوائح لتحديد إطار خدمات المراجعة، والخدمات ذات الصلة، ومستويات التأكد التي يقدمها المراجع في تقريره والقواعد الخاصة بارتباط المراجع في تقريره، بالإضافة إلى وضع مؤشرات ومقاييس لتحديد الهدف من عملية المراجعة ومدى إعداد القوائم المالية وفقاً لمعايير التقارير الدولية وتحديد نطاق عملية المراجعة، وقد قامت معايير المراجعة الجديدة والمعدلة بإجراء تعديلات رئيسية على تقرير المراجعة، وذلك من خلال إعادة ترتيب بعض عناصر هذا التقرير، حيث أصبح الرأي الفني للمراجع يكتب بعد اسم الطرف الموجه

اليه التقرير، وإضافة عناصر جديدة لم تكن موجودة، وهي أساس الرأي واستمرارية المنشأة، والأمور الرئيسية للمراجعة، ومكان وصف مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية، واسم شريك ارتباط المراجعة، ويمثل ذلك تعديلات إيجابية إلى حد كبير، حيث أصبح تقرير المراجع أكثر تفصيلاً، من خلال احتوائه على عناصر لم يتضمنها من قبل، ويمكن بيان تلك التعديلات، فقد ركز IAASB على إضافة قسم جديد لتقرير المراجعة يهتم بالإعلام عن الأمور الرئيسية للمراجعة ذات العلاقة بمراجعة تقديرات القيمة العادلة في القوائم المالية، مما يجعل هذا التقرير أكثر فائدة، مما يزيد من فوائده لمستخدمي القوائم المالية ( متولى، 2020، ص 158).

كما تنشط المؤسسات الاقتصادية اليوم في عالم يمتاز بالمنافسة الشديدة، سواء أكانت هذه المؤسسات صناعية أم خدمية، هدفها تحقيق التفوق والنجاح على منافسيها، وهذا بضمان مكانة متميزة في السوق والحصول على أكبر حصة سوقية ممكنة، عن طريق إيجاد مساحات سوقية جديدة غير معروفة في ظل تعدد رغبات الزبائن وتزايد شدة المنافسة الذي يسمى بالمحيط الأحمر، من هنا تأتي استراتيجية المحيط الأزرق كأسلوب للهروب من المحيط الأحمر الذي يعرف بشدة المنافسة إلى محيط أزرق خالٍ من المنافسة، مما سيقود تطبيق استراتيجية المحيط الأزرق من طرف المؤسسة إلى النجاح وتجنب المنافسة المباشرة، التي بدورها يمكنها من التطور بسرعة وتحقيق أرباح عالية، فاستراتيجية المحيط الأزرق استراتيجية أثبتت نجاحها في العديد من المؤسسات العالمية، التي تعتبر بمثابة خيار أمام المؤسسات للهروب من المنافسة، حتى تتمكن من ضمان بقائها واستمرارها (عوينان، بولصنام، 2022، ص 425).

ويعد مصطلح استراتيجية المحيط الأزرق (Blue Ocean Strategy) من المصطلحات الحديثة في الأدبيات الإدارية، ويعود الفضل في استخدامه لكلٍّ من (Mauborgne & kim:2006) للإشارة إلى الوسائل الكفيلة التي لم تصلها المنظمات المتنافسة كاستراتيجية (auborgn 95:2006) على الخدمة والسلعة الذي لم يخرج بعد إلى حيز الوجود في مقابلة الموقف الإستراتيجي المزدهم (المحيط الأحمر). (عمر، 2017)، وأكد (Mauborgne & Kim:2006) إلى أن استراتيجية المحيط الأزرق هي بمثابة تحدٍ أمام المنظمات لتنتشل نفسها من الوضع الدموي القائم، وذلك عبر الهروب من المياه الراكدة لإثبات التميز والإبداع والابتكار في منظمة لا منازعة فيها ولا منافسة، وهذا يعتبر سبيلاً للإفلات من الوضع الراهن للمنظمات الذي شله البطء والتقدم نحو تحقيق الأهداف الاستراتيجية

المعلنة. وبالتالي، كانت الحاجة للاستفادة من فكرة تطبيق استراتيجية المحيط الأزرق كأحد الأساليب الإدارية الحديثة التي تركز على الحركة الاستراتيجية ذاتيا بوصفها المصدر الحقيقي للتحسين والابتكار والتطور، والإبداع، مما يترتب عليه تحقيق الميزة التنافسية لمكاتب المراجعة. ويتضح مما سبق، أهمية تفعيل استراتيجية المحيط الأزرق في تطوير تقرير مراجع الحسابات من خلال تطبيق أبعاد استراتيجية المحيط الأزرق (الزيادة، الاستبعاد، التقليل، الابتكار) على تطوير تقرير مراجع الحسابات الأمر الذي دفع الباحث إلى دراسة أثر تطبيق أبعاد استراتيجية المحيط الأزرق ودورها في تطوير تقرير مراجع الحسابات الخارجي.

**الدراسات السابقة المرتبطة بموضوع البحث:**

**أولاً: الدراسات المرتبطة باستراتيجية المحيط الأزرق:**

1. دراسة ( بلالي، 2018 ) هدفت إلى توضيح تطور استراتيجية المحيط الأزرق بدءاً من تبلورها في ستينيات القرن الماضي على أيدي أساتذة هارفرد في شكل نموذج ( SWOT ) القائم على أبعاد التشخيص الداخلي للمؤسسة والفرص والتهديدات في بيئتها الخارجية والمركز على مواجهة المنافسة في بناء الاستراتيجية والوصول للميزة التنافسية للمؤسسة، ووصولاً إلى استراتيجية المحيط الأزرق التي يرى أصحابها بديلاً يشكل قطعة جوهرية مع النماذج السابقة ويقوم على فكرة تجنب المنافسة في بناء استراتيجياتها، وقد توصلت الدراسة إلى نتيجة: أنه مع التطور الحاصل في مسار الاستراتيجية عبر مختلف المقاربات، إلا أنها كثيراً ما كانت تقف على أرضية واحدة، خاصة فيما يتعلق بمنظورها للمنافسة، بسبب انتماء تلك المقاربات جميعاً لنفس الخلفية الفكرية ممثلة في المنظور الليبرالي للمنافسة، الذي تهيمن قواعده على بيئة الأعمال منذ تبلور مفهوم الاستراتيجية إلى حد الآن.

2. دراسة ( بنداري، 2017 ) هدفت إلى تحديد العلاقة بين فلسفة المحيط الأزرق بوصفها أداة لتحقيق التميز التنافسي، وتوصلت الدراسة إلى وجود علاقة ارتباط معنوية بين استراتيجية المحيط الأزرق وتحقيق التميز التنافسي، وأكدت على وجود تأثير معنوي لاستراتيجية المحيط الأزرق في تحقيق التميز التنافسي في الشركة المبحوثة.

3. دراسة ( نصور، 2016 ) هدفت الدراسة إلى: معرفة مدى تطبيق شركات العصائر السورية لأبعاد استراتيجية المحيط الأزرق ودور أبعاد الاستبعاد والتقليل والزيادة والابتكار في نمو أسواق

هذه الشركات وتحديد الأهمية النسبية لكل بعد من أبعاد المحيط الأزرق من وجهة نظر العاملين الإداريين. توصلت الدراسة إلى: أن استراتيجية المحيط الأزرق تؤدي دورا مهما في خلق أسواق جديدة للشركات من خلال استبعاد وتقليص كل ما هو غير ضروري من الإجراءات والمنتجات والخدمات والزيادة والابتكار المستمر لخلق طلب جديد، حيث إن هناك علاقة بين إعادة فلسفة المحيط الأزرق وبين نمو الأسواق.

4. دراسة ( Alhaddi, 2014 ) هدفت الدراسة إلى توضيح دور استراتيجية المحيط الأزرق في تنفيذ مبادرات من خلال الاسترشاد بالتمائل بين مفهوم الاستدامة واستراتيجية المحيط الأزرق، وذلك من خلال كونها محركاً لتحقيق الابتكار والقيمة، وذلك من خلال إطار المفاهيمي الذي تناولته الدراسة وتوصلت الدراسة إلى: أن استخدام استراتيجية المحيط الأزرق BOS والاستدامة من حيث سعيها للابتكار والقيمة ويتم ذلك من خلال إدخال BOS والاستدامة في إطار مفاهيمي متكامل الذي يمكن مديري المنظمات استخدام وصف المبدأ التوجيهي في تطوير استراتيجية المنظمة.

5. دراسة ( Ndungu, 2013 ) بعنوان: أثر استراتيجية المحيط الأزرق على أداء المنظمات هدفت الدراسة إلى التعرف على أثر استراتيجية المحيط الأزرق على أداء المنظمة من خلال آراء فريق الاتصال في شركة وساطة للتأمين التي تقع في نيروبي. وتوصلت الدراسة إلى أن غياب القيادة الاستراتيجية عند الإدارة العليا وضعف الكفاءات الأساسية واستخدام هيكل تنظيمي ضعيف يؤدي إلى عرقلة تنفيذ استراتيجية المحيط الأزرق في المنظمة الأمر الذي أثر سلباً على أداء المنظمة، وبينت الدراسة وجود تأثير إيجابي للتنفيذ الناجح لاستراتيجية المحيط الأزرق على أداء المنظمة.

6. دراسة ( Marziyeh K. & Abdolhamid E 2011 ) ، دراسة تحليلية لتأثير استراتيجية المحيط الأزرق على ترقية المبيعات في الصناعة الالكترونية حاول الباحثان من خلال الدراسة تحليل أثر استخدام استراتيجية المحيط الأزرق على ترقية المبيعات في الصناعات الالكترونية، حيث تم جمعها من سلوك 220 بائع للهاتف المحمول في مدينة Mashad city البحث يتكون من متغير مستقل هو "ترقية المبيعات" وثلاث متغيرات تابعة هي الابتكار، التميز، القيمة"، وفقاً لنتائج البحث وتحليل النموذج كل المتغيرات الثلاثة تؤثر على ترقية المبيعات في هذه الصناعة، والتميز هو المتغير الأكثر فعالية من المتغيرات الأخرى.

7. دراسة ( Han Jing، 2008 ) هدفت إلى قياس الفرضية والمستقبل لكيفية تطبيق استراتيجية المحيط الأزرق باعتبارها استراتيجية إيدولوجية جديدة، أثبتت بالفعل قوة هائلة في بعض المشاريع الاستراتيجية الممارسة جنباً إلى جنب مع الابتكار التكنولوجي والتنمية الاجتماعية وبيئة السوق. وتوصلت الدراسة إلى أنه لكي تكتسب المنظمة هوامش ربح عالية، فإنها يجب تغيير الممارسة الماضية مع المنافسين لقياس الاستراتيجية التنافسية والبحث عن استراتيجية جديدة وهي استراتيجية المحيط الأزرق، والتخلص من المنافسة الدمية، وتعزيز تنافسية المنظمة، ولتنفيذ استراتيجية المحيط الأزرق يجب فهم هذه الاستراتيجية جيداً، وتحليل المنظمات التي تنفذها بنجاح من خلال بحوث الفرضية والاحتمال حيث تعد استراتيجية المحيط الأزرق هي نهاية الاستراتيجية التنافسية.

ثانياً: الدراسات المرتبطة بتقرير المراجع الخارجي:

1. دراسة ( أحمد، 2015 ) يهدف إلى التعرف على أهم التعديلات في شكل ومحتوى تقرير مراجع الحسابات وفقاً لمتطلبات المعيار الدولي للمراجعة رقم 701 والتعديلات على معايير المراجعة الدولية الأخرى المتعلقة بتقرير مراجع الحسابات المذكورة أعلاه، وبيان مدى مساهمتها في تحسين مستوى الشفافية بتقرير المراجع، وبالتالي تعزيز قيمة التقرير وتضييق فجوة التوقعات بين معدي ومستخدمي تقارير المراجعة وقد أظهرت نتائج الدراسة الميدانية للعينة محل البحث، أن ما صدر عن مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولية في الخامس عشر من يناير للعام 2015 بشأن تقرير المراجع هو مهم ويساهم بشكل فعال في تحسين مستوى شفافية المراجعة، ويمكن من احتواء تقرير المراجع على معلومات أكثر نفعاً لمستخدمي هذه التقارير تساعدهم في اتخاذ قراراتهم بالشكل الصحيح، وبالتالي تعمل على تضييق الفجوة بين معدي ومستخدمي تقرير المراجعة.

2. دراسة (عويضة، 2013): هدفت الدراسة إلى إعادة النظر في تقرير المراجع ليتضمن نتائج عملية فهم و ادراك مخاطر نشاط العميل. وتوصلت إلى أن بعض النتائج التي تتطلب تحليلاً نظرياً منها: نتائج اختبار الفرض الفرعي الأول للفرض الرئيسي للبحث عدم موافقة عينة البحث على إجراء أي تعديلات على تقرير المراجع، على الرغم من أن الدراسات النظرية والإصدارات المهنية الحديثة التي تم تناولها، اتفقت على ضرورة إدخال تعديلات على كل من هيكل وشكل التقرير، وكذلك مضمون العبارات والمصطلحات التي يحتويها؛ لذلك يعتقد الباحث بأن عينة البحث لم تتطلع على



الإصدارات والأبحاث وأن تعديل تقرير المراجع على الرغم من عدم قبوله سوف يحدث خلال الفترة القادمة، ونتائج اختبار الفرض الفرعي الثاني من الفرض الرئيسي للبحث تضارباً في آراء عينة البحث، على الرغم من موافقتهم على استبدال بعض العبارات ؟؟؟ وإضافة فقرة للخلاف مع إدارة العميل، إلا أنهم يرفضون تعديل التقرير، ويرجع هذا إلى أهمية خاصة نمطية تقرير المراجع من وجهة نظرهم، وهي خاصة هامة ويجب أن تأخذ في الاعتبار، إلا أن إدخال تعديلات على تقرير المراجع أصبحت ضرورية، وفقاً لمقتضيات واقع عملية المراجعة، والاعتماد بشكل متزايد على مدخل مخاطر العميل في عملية المراجعة، وهي نتيجة للحاجة التي أظهرتها أغلب الأبحاث العلمية التي أجريت بإشراف الهيئات المهنية المنظمة لعمل المراجعة.

3. (دراسة بلبولة، 2012) هدفت هذه الدراسة إلى قياس أثر تطوير تقرير المراجع الخارجي من منظور المراجعة المتكاملة على مستخدمي القوائم المالية المنشورة في البيئة المصرية من خلال معرفة أثر الإفصاح على فاعلية الرقابة الداخلية، على الثقة التي يضيفها على مصداقية التقرير عن القوائم المالية، وتوصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

1- في ضوء الإخفاقات المحاسبية والإحتيالات المالية التي تزايدت حديثاً في الأونة الأخيرة، أصبحت أصابع الإتهام والشكوك تدور حول المصداقية والثقة التي يضيفها تقرير المراجع الخارجي على القوائم المالية، لأن تقرير المراجع الخارجي لهذه الشركات لم ينذر أو يقدم أي إشارة تنبئ عن ذلك.

2- أن من أهم أسباب الفسائح المالية التي تزايدت حديثاً في الأونة الأخيرة هو ضعف آليات الرقابة الداخلية وهو ما دعا كل من لجان الكونجرس الأمريكي ومجلس الإشراف المحاسبي الأمريكي (PCAOB) وهيئة سوق الأوراق المالية الأمريكي (SEC) إلى ضرورة مراجعة هيكل الرقابة الداخلية للشركات والتقرير عن مدى فعاليتها للأطراف الخارجية.

3- تعتبر المراجعة المتكاملة أحد المقومات التي لا يمكن إغفال أثرها على كل من تفعيل ضوابط هيكل الرقابة الداخلية وتطوير تقرير المراجع الخارجي بهدف تعزيز ثقة المستثمر في أسواق رأس المال ومن ثم الحد من فجوة التوقعات.

4- تبين موافقة مفردات العينة على وجود قصور في التقرير الحالي لتقرير المراجع الخارجي من حيث تلبية إحتياجات المستخدمين ورغبتهم في مزيد من التطوير للتقرير الحالي للمراجع الخارجي لتوسيع مستوى الإفصاح والشفافية.

5 - تبين أهمية تطوير التقرير الحالي للمراجع الخارجي من منظور المراجعة المتكاملة بحيث لا يقتصر التقرير على رأي المراجع حول مراجعة القوائم المالية فحسب وإنما تمتد لتشمل إبداء رأيه بشكل مباشر عن مدى قوة وفعالية نظم الرقابة الداخلية على التقرير المالي، مما يدعم ثقة المستخدمين.

#### تحليل الدراسات السابقة:

يري الباحث أن من أهم المتغيرات التي تناولتها الدراسات السابقة، مزايا استراتيجية المحيط الأزرق وأبعادها المختلفة، كما جاءت بعض الدراسات التي جاءت لتوصي بضرورة تطبيق أبعاد استراتيجية المحيط الأزرق التي تحسن من أداء المنظمات، إلا أنه تأتي الملاحظة الرئيسية للباحث في عدم وجود دراسات تربط ما بين أبعاد استراتيجية المحيط الأزرق وتقرير المراجع الخارجي، وهذا ما حاول الباحث قياسه من خلال الدراسة الميدانية.

#### 2/1 مشكلة البحث:

يعد تقرير المراجع بمثابة همزة الوصل بين المراجع ومستخدمي القوائم المالية، وتتضح أهميته من التأكيد على مدى مصداقية التقارير المالية المنشورة، ودرجة التطابق مع المعايير المحاسبية المتعارف عليها، وتناسب التقرير مع مستوى إدراك مستخدميه وتوفره في الوقت المناسب حتى يعطي الفائدة المرجوة منه في عملية إتخاذ القرار الاستثماري. (أحمد، 2015) ولقد ناقشت العديد من الدراسات

المحاولات التي أجراها IAASB

(Lennox، C. ، Wang، Z. & Wu،X.، 2018- Surya، M. & Shiella، M.، 2018- Colin، D. & Youngmen، J.، 2017- IAASB John، K. ، Liu، M. & Sunder، J. ، 2017)

الخاصة بالتعديلات التي أدخلتها معايير المراجعة الدولية الجديدة والمعدلة على هيكل ومحتوى تقرير المراجعة من وجهة نظر أطراف عملية المراجعة، وذلك يزيد من جودة المحتوى الإعلامي لهذا التقرير ومن ثم زيادة ثقة المستثمرين وغيرهم من مستخدمي القوائم المالية في تقرير المراجعة، التي سوف تفيدهم في عملية اتخاذ القرار بشأن التعامل مع عميل المراجعة، وقد يرجع ذلك إلى أن هذا التقرير يمثل الأداة التي يحكم من خلالها مستخدمي القوائم المالية على مدى عدالة تلك القوائم ومدى تعبيرها عن أداء المنشأة ومركزها المالي، ولهذا تعددت المطالبات من أجل تطوير هيكل ومحتوى تقرير المراجعة.

وتعد استراتيجية المحيط الأزرق من أهم الاستراتيجيات التسويقية التي تتبناها منظمة ما لتحقيق



هدفها في النجاح والتميز، ذلك المفهوم الحديث الذي أصبح مدخلاً أساسياً في إدارة الأعمال عامة والتسويق خاصة، وللوصول إلى استراتيجية فاعلة لضمان نجاح المنظمة من عدمه وفي ظل العدد القليل من الدراسات المحلية والعربية التي استهدفت العلاقة بين استراتيجية المحيط الأزرق وجودة الخدمات المصرفية حيث تعتبر جودة الخدمات من الناحية التمويلية التي تمتلكها منظمة ما مؤشر قوي على نجاحها ومواكبتها للتطورات الحاصلة في العصر الحديث وما هي احتياجات العملاء (عاشور، 2013) ومن هنا يظهر السؤال الرئيس لمشكلة البحث وهو: ما هو دور استراتيجية المحيط الأزرق في تطوير تقرير المراجعة الخارجية؟

ويندرج تحت هذا السؤال الرئيس الأسئلة التالية:

1. ما هو دور الاستبعاد كبعد لاستراتيجية المحيط الأزرق في تطوير تقرير المراجعة الخارجية؟
2. ما هو دور الزيادة كبعد لاستراتيجية المحيط الأزرق في تطوير تقرير المراجعة الخارجية؟
3. ما هو دور التقليل كبعد لاستراتيجية المحيط الأزرق في تطوير تقرير المراجعة الخارجية؟
4. ما هو دور الابتكار كبعد لاستراتيجية المحيط الأزرق في تطوير تقرير المراجعة الخارجية؟

### 3/1 أهداف البحث:

يتمثل الهدف الرئيسي للبحث في تحديد ما إذا كانت استراتيجية المحيط الأزرق تساهم في تطوير تقرير المراجع الخارجي في البيئة الليبية وينفرد من هذا الهدف التالي:

1. التعرف على استراتيجية المحيط الأزرق.
2. التعرف على تأثير أبعاد استراتيجية المحيط الأزرق على تقرير المراجع الخارجي.

### 4/1 فروض البحث:

- توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين الاستبعاد كبعد لاستراتيجية المحيط الأزرق على تقرير المراجع الخارجي.
- توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين الزيادة كبعد لاستراتيجية المحيط الأزرق على تقرير المراجع الخارجي.
- توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين التقليل كبعد لاستراتيجية المحيط الأزرق على تقرير المراجع الخارجي.
- توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين الابتكار كبعد لاستراتيجية المحيط الأزرق على تقرير المراجع الخارجي.

### 5/1 أهمية البحث:

يعتبر موضوع استراتيجية المحيط الأزرق من الموضوعات المثارة حديثاً على المستوى المحلي والدولي حيث حظى باهتمام الباحثين والمنظمات العالمية، لما له من أهمية في تحسين جودة تقرير المراجعة الخارجية، مع الاهتمام بالتطبيق السليم لأبعادها في بيئة الأعمال الليبية بما يحسن جودة المراجعة الأمر الذي يوفر معلومات ذات مصداقية وهذا من شأنه أن يزيد من ثقة المستثمرين والأطراف ذات العلاقة في الشركة مما يساعد على تطوير سوق الأوراق المالية من خلال جذب الاستثمارات المحلية والأجنبية، ويضمن استمرار الشركة خاصة في ظل بيئة الأعمال التنافسية.

### 6/1 منهجية الدراسة:

يعتمد منهج الدراسة على الجمع بين المنهجين التاليين:

- **المنهج الاستقرائي:** يستند إلى استنتاج معالم وحقائق عامة من واقع مفردات معينة أي يتجه البحث فيه من الخاص إلى العام، وذلك من خلال استقراء الواقع والمشاكل ذات الصلة بموضوع الدراسة حيث يقوم الباحث بالدراسة التطبيقية اعتماداً على استمارة الاستبيان الإلكتروني لعينة من مكاتب المراجعة الكبرى والمتوسطة.

- **المنهج الاستنباطي:** وذلك من خلال الاطلاع على أهم الدراسات والبحوث السابقة ذات الصلة بموضوع البحث وأهم التشريعات والأطر القانونية الخاصة بمشروع البحث.

### 3/ الإطار النظري لموضوع البحث:

#### 1/ مفهوم استراتيجية المحيط الأزرق:

تشير استراتيجية المحيط الأزرق إلى التحديات التي تواجهها المؤسسات أثناء محاولاتها لانتشار نفسها من تبعات المنافسة الدموية، وذلك عن طريق إيجاد مساحة من السوق تنازعها فيها مؤسسات أخرى، بحيث تصبح المنافسة غير موجودة، فبدلاً من تقاسم الطلب القليل أصلاً وتقليد المنافسين وملاحقتهم، تعتمد استراتيجية المحيط الأزرق على زيادة الطلب والابتعاد عن أي منافسة (قاسم ومحمد، 2013، ص 44)، (عبد العزيز، 2021)

وترى (نصور، 2016، ص 49) أن استراتيجية المحيط الأزرق تحتاج من المؤسسات أن تبحث عن أسواق جديدة غير تقليدية وغير معروفة لها أو للمنافسين، بهدف خلق الطلب عليها، وتوفير

فرص استثمارية جديدة من أجل النمو والابتكار. ومن ثم، ففكرة استراتيجية المحيط الأزرق تقوم على أساس أن المؤسسات التي تواجه منافسة قوية في الأسواق الحالية (المحيط الأحمر) يتوجب عليها البحث عن أسواق جديدة المحيط الأزرق) تساعد على النمو، ووفقا لما يراه كل من كيم وماورن (Kim) Mauborgne & (2005، 19) فإن أفضل طريقة للتغلب على المنافسين هي التوقف عن منافستهم. ومن ثم، يمكن تشبيه الطريقة التي يتم التنافس بها وجها لوجه للحصول على نصيب من السوق الحالية من خلال تقييم المنافسين ومحاولة التفوق عليهم بعملية التنافس في (محيط أحمر)؛ لذا فإن الاستراتيجية الأفضل من ذلك تتمثل في محاولة البحث عن المحيطات الزرقاء، أي الأسواق التي لم تُستغل، التي لم يستهدفها أحد، والتي تمتلك إمكانات نمو هائل.

## 2/ أهمية استراتيجية المحيط الأزرق: تكمن أهميتها في (الجريري والجميل، 2016، ص 10):

- 1- حلقة وصل بين القادة والمرؤوسين، بهدف تحقيق نقلة نوعية في مجال العمل المنظمي وليس الفردي.
- 2- تركيز على فعالية القادة في ضوء الحقائق التي تواجهها منظماتهم.
- 3- مواكبة التغيرات وتوظيفها بما يحقق أهداف المنظمة.
- 4 تعد المظلة التي تتضمن كل المفاهيم والاستراتيجيات والسياسات بهدف تحقيق القيادة الموزعة للوصول إلى عملية ابتكار القيمة.
- 5- استثمار الوقت الإضافي للممارسات والإجراءات الإدارية التي تُساهم في تحقيق أهداف المنظمة.

## 3/ الفرق بين المحيطات الحمراء والمحيطات الزرقاء:

يعتمد المخطط الاستراتيجي في إطار استراتيجية المحيط الأحمر على منافسة السوق، حيث تناضل المؤسسات من أجل المحافظة على حصتها السوقية في الأسواق التقليدية، ومن ثم تلجأ إلى تنفيذ استراتيجيات التمايز أو القيادة في الكلفة، واستخدام استراتيجيات دفاعية داخل سوق تنافسي محدود، كي تحافظ على وجودها في تلك البيئة الدموية (طالب والبناء، 2012، 36)، فأغلب الممارسات والعمليات الإنتاجية أو الخدمية التي تجربها المؤسسات اليوم تقع ضمن إطار استراتيجية المحيط الأحمر، فهي ممارسات وعمليات متكررة وروتينية وموجودة بكثرة في عالم الأعمال، إضافة إلى أن معيار نجاحها الرئيس يتمثل في المنافسة القوية والدموية والمعتمدة على بعض المهارات مثل: تحسين الجودة أو تخفيض التكاليف، أو تمييز المنتج، أما المحيطات الزرقاء فتتمثل الممارسات والعمليات

الإنتاجية أو الخدمية غير المكتشفة أو تلك المناطق النائية البكر من السوق والتي لم يخبرها المنافسون ولم يلوئها اللون الأحمر الذي يميز المنافسة الدموية "المحيط الأحمر" (أحمد، 2010) أما المخطط الاستراتيجي للمحيطات الزرقاء فيسهم في خلق بيئات جديدة تعمل على إعادة تعريف المنتجات أو الخدمات، حيث تختفي فيها طبيعة المنافسة، وتصبح أمرا غير مطروح بالمرّة، وتتسع المؤسسات في إطاره للتمايز والقيادة في الكلفة في نفس الوقت، وتشبه خصائص استراتيجية المحيط الأزرق تلك الاستراتيجيات التي يستخدمها المنقبون من حيث البحث عن أسواق ومنتجات وخدمات جديدة. والحقيقة أن معظم المؤسسات تشعر بالخطورة عند الدخول لأسواق جديدة أو عند السعي لخلق طلب جديد؛ لذلك فهي تفضل البقاء في بيئة المحيط الأحمر المعروفة والمعروفة بالنسبة لها، وذات العائد المعلوم والمحدد على الاستثمار (طالب والبناء، 2012،) (37-38 وفيما يلي جدول يوضح أهم الفروق ما بين المحيطات الزرقاء والمحيطات الحمراء. (عبد العزيز، 2021، ص 229).

جدول (١) أهم الفروق بين المحيطات الزرقاء والمحيطات الحمراء

م	وجه المقارنة	استراتيجية المحيط الأحمر	استراتيجية المحيط الأزرق
١	مساحة السوق	التنافس ضمن مساحة السوق الحالية	خلق مساحة سوق غير مطروحة سابقا
٢	طبيعة المنافسة	إلحاق الهزيمة بالمنافسين	جعل المنافسة أمرا غير مطروح
٣	طبيعة الطلب	استغلال الطلب الحالي	خلق طلب جديد والاستحواذ عليه
٤	إستراتيجية الكلفة والقيمة	إجراء صفقة القيمة مقابل الكلفة	كسر معادلة القيمة مقابل الكلفة
٥	الأنشطة المنظماتية	تبعية أنشطة المنظمة بمجملها للخيار الاستراتيجي بين التمايز أو قيادة الكلفة	تبعية أنشطة المنظمة بمجملها إلى السعي وراء التفرد والكلفة المنخفضة معا

Source: Karlin & Lindsey, 2006, 84.

#### 4/ أبعاد استراتيجية المحيط الأزرق:

يمكن توضيح أبعاد استراتيجية المحيط الأزرق على النحو الآتي (الطائي، 55، 2006 ؛

Kriesel،Kim & Mauborgne ؛ 2006، 2015 ؛ 244؛ 2009،299، الطائي والعلاق

: (Yang،2007) Kai. (4-47، عبد العزيز، 2021، ص 234)

أ-الزيادة: **Raising** وتعني الزيادة في بعض الأشياء التي سيؤدي إلى زيادة وتحسين الجودة في المنتجات والخدمات المطلوبة للعميل، مثل: زيادة أماكن تقديم المنتج أو الخدمة، وزيادة مستوى الجودة، وتحسين طريقة العرض، والحرص على تلبية احتياجات العملاء، وبالتالي، تتمكن المؤسسة من تحقيق التفوق على منافسيها من حيث التركيز على بعد الزيادة.

ب- **الإستبعاد: Elimination** يتمثل في استبعاد بعض العناصر غير الضرورية التي لا تؤثر في مستويات البيع أو الجودة، مما يقلل من التكاليف، فمثلا يمكن استبعاد تقديم خدمة ما لا يوجد إقبال عليها، أو استبعاد بعض العاملين الذين يربكون عمل المؤسسة ويتقاضون أجورا عالية، ويمكن استبعاد بعض النفقات الضخمة التي يمكن أن تقلل من تكاليف تقديم الخدمة.

ج- **التقليص: Reduction** يتمثل في تقليل بعض إجراءات العمل غير الضرورية التي تسهم في تقليل التكاليف. حيث تبالغ كثير من المؤسسات في تكاليف تقديم الخدمة للعملاء، الأمر الذي يرفع التكاليف بلا ربح، ومن ثم تلجأ المؤسسة إلى تقليص حجم استثماراتها -بقدر ما تستطيع- إلى أدنى حد ممكن من خلال تقليص الأفكار غير الضرورية، مثال ذلك: تقليص التطبيقات أو الأفكار المضرة للبيئة والاهتمام بتطبيق الأفكار البيئية الجديدة، الأمر الذي قد يميز المؤسسة عن منافسيها أمام العملاء وأصحاب المصلحة.

د- **الابتكار: Creation** يعد الابتكار إحدى الصفات المميزة للمؤسسات التقدمية في بيئات اليوم المتغيرة، وبالتالي فالمنظمات الأفضل هي القادرة على التجديد والابتكار. ويشير الابتكار إلى خلق الأفكار الجديدة والمتميزة، وتحديد أساليب حديثة ومرضية للعملاء لتقديم وعرض السلع والخدمات، وإيجاد نظم أو ممارسات جديدة تساعد المؤسسات في إنجاز منتجاتها وخدماتها بشكل أفضل؛ لذلك فالمؤسسات المبدعة والمبتكرة هي القادرة على تحويل الأفكار الإبداعية الخلاقة إلى مخرجات جيدة ومفيدة، وبالتالي فالمؤسسة التي تتبنى استراتيجية المحيط الأزرق تسعى دوما إلى ابتكار خدمات ومنتجات جديدة، وتوفير بيئة عمل مبتكرة، واستخدام أساليب إنتاج وتسويق مبتكرة وذات قيمة جديدة. حيث إن تقديم القيمة دون ابتكار مجرد إضافة، أما الابتكار دون قيمة فيجعل منه مجرد تكنولوجيا، ويطلق عليه مستقبل السوق، الذي قد يتخطى توقعات واستعدادات العملاء فيمنحهم خدمة أو منتجا لا يكونون مستعدين لقبوله أو لشرائه، وهو ما يؤدي إلى فشل هذا الابتكار. في ضوء ما سبق، يتضح أن الفلسفة التي تقوم عليها استراتيجية المحيط الأزرق تتمثل في تجنب المؤسسات للمنافسة الشديدة مع غيرها، واتخاذ حزمة من القرارات الإدارية والإجراءات نحو تقديم عروض وخدمات جديدة وخلق أسواق غير تقليدية، من خلال تجنب المنافسة داخل المحيط الأحمر، والبحث عن صناعات وخدمات وأسواق جديدة غير مستهدفة فيما يطلق عليه "المحيط الأزرق"، من أجل ابتكار قيمة جديدة لكل من

المستفيد والمؤسسة، وهي استراتيجية تساعد المؤسسات على البقاء والنجاح، وهي بمثابة فرصة لها للتخلص من أي منافسة؛ لأنها تهتم بالتركيز على المساحات غير المعروفة في محيط العمل. حيث إن لجوء المؤسسات إلى القضاء على المنافسين استراتيجية تحيط بها العديد من المخاطر. فالتنافسية - حالياً - تؤدي إلى صعوبة في إيجاد مساحات جديدة لها داخل ميدان العمل، واكتساب ثقة المستفيدين، ولكي تتخلص تلك المؤسسات من نطاق المنافسة القديمة يجب على مديريها التركيز على استقطاب مستفيدين جدد، وفهم طبيعة العمل في مجالات جديدة، وعدم التركيز على الاستراتيجيات الممتازة، مقابل الاستراتيجيات ذات التكلفة المنخفضة. وتقوم استراتيجية المحيط الأزرق على فكرة مؤداها أن المؤسسات التي تواجه منافسة شرسة في محيط عملها (المحيط الأحمر) يتوجب عليها البحث عن أسواق جديدة، ومستفيدين جدد (المحيط الأزرق) لكي تنمو وتحقق نجاحات بعيدا عن المنافسة التقليدية.

#### ثانياً : ماهية تقرير مراجع الحسابات وأهميته:

يعتبر تقرير المراجع خلاصة عملية المراجعة، وهو وثيقة مكتوبة صادرة عن شخص مهني يكون أهلاً لإبداء رأي فني محايد، يقدمها إلى الجهة التي يقوم بمراجعة حساباتها، يشير فيها إلى معايير المراجعة المتبعة في تنفيذ عملية المراجعة، كما تتضمن هذه الوثيقة رأيه الفني المحايد حول مدى عدالة القوائم المالية ككل، ومدى تمثيلها للمركز المالي للمنشأة في نهاية فترة زمنية محددة، وإظهارها لنتائج أعمالها من ربح أو خسارة، وتدفقاتها النقدية عن تلك الفترة، وذلك وفقاً للمعايير المحلية أو المعايير الدولية. (Eleder et al، [25]، 2010)

#### وتتبع أهمية تقرير المراجع مما يلي: ( أحمد، 2015، 770-771 )

1. أنه مستند موثوق فيه ومطلوب لكافة الأطراف التي يهمها التعرف على الأداء المالي للمنشأة.
2. أنه الوسيلة ذات الفاعلية، لتقديم المعلومات عن الآثار الفعلية والمحملة لكافة عمليات المنشأة والمحافظة على كيانها، وعلى علاقتها بالغير بالصورة التي تحقق إشباع حاجة مستخدمي معلومات التقرير بقدر الإمكان.
3. يترتب على تقرير مراجع الحسابات أموراً هامة تتخذها الجمعية العامة للمساهمين من أهمها:
  - أ -إعتماد القوائم المالية الختامية للمنشأة أو تعديلها أو إلغائها.
  - ب-إبراء ذمة أعضاء مجلس الإدارة أو عدم إبرائها.
  - ج -إقرار كيفية التصرف في الأرباح القابلة للتوزيع أو عدم إقرارها.
  - د -رسم سياسات المنشأة.



4. إن اعتماد المراجع للقوائم المالية للمنشأة يعد أساساً لربط الضريبة على نتيجة أعمال المنشأة.
5. إن التقرير يعد مستنداً لتحديد مسئولية المراجع جنائياً وتأديبياً ومدنياً.
6. أنه يمثل إنعكاسات للمدى الذي وصلت إليه مهنة المحاسبة والمراجعة من الناحيتين العملية والعلمية ومدى وفائها بحاجات المجتمع المتغيرة والمتطورة من المهنة.
- وعلى ما حدث من انهيار مالي لشركات الأموال، حيث أدت هذه الانهيارات المالية إلى تساؤل العديد من المستثمرين المحتملين والمساهمين من الذين أصابهم الضرر، نتيجة انهيار هذه الشركات عن سبب عدم تحذير مراجعي الحسابات لهم بخصوص الحالة الاقتصادية لهذه الشركات، ومن الطبيعي أن توجه هذه الانهيارات والأزمات المالية نظر المنظمات المهنية نحو تطوير معايير المراجعة ومنها معايير تقرير مراجع الحسابات. ( متولى، 2020 )
- وأظهرت ( دراسة Deloitte 2015 ) دوافع ومبررات المجلس الدولي لمعايير المراجعة والتأكيد من تعديل تقرير المراجعة وذلك لتحسين وتطوير تقرير مراجع الحسابات كما يلي:
- أ- زيادة مستوى الشفافية وتحسين القيمة الإعلامية لتقارير المراجعة وزيادة الاعتماد عليها وتحسين عمليات التواصل بين المراجع وكل من الإدارة ومسئولي الحوكمة (مثل لجنة المراجعة) يساعد تحسين هيكل ومحتوى تقرير المراجعة على زيادة إهتمام الإدارة ومسئولي الحوكمة بالافصاحات التي تمت الإشارة إليها في تقرير المراجعة وزيادة ثقة مستخدمي القوائم المالية في تقارير المراجعة مما يساعد ذلك في تحسين الثقة في بيئة الأعمال، ويصب في المصلحة العامة.
- ب- العمل على تخفيض وتنضيق فجوة المعلومات بين المراجعين ومستخدمي القوائم المالية وتمثل هذه الفجوة التباين الموجود بين اعتقادات وإدراكات مستخدمي القوائم المالية لواجبات ومسئوليات مراجعي الحسابات، وبين اعتقادات وإدراكات مراجعي الحسابات أنفسهم لتلك المسئوليات، وتؤدي هذه الفجوة إلى زعزعة ثقة المستثمرين والأطراف الأخرى من مستخدمي القوائم المالية، بالنسبة للخدمات التي تقدمها مهنة المراجعة.
- ج - تزايدت مطالبات مستخدمي القوائم المالية إلى تخفيض المخاطر المحيطة بعملية اتخاذ القرار، خاصة مع انهيار العديد من الشركات العالمية العملاقة بالإضافة إلى رغبة مستخدمي تقرير مراجع الحسابات في تقييم رغبة مستخدمي تقرير مراجع الحسابات في تقييم ما قام به مراجع الحسابات من أعمال الوقوف على بعض الأمور الخلاقية بينه وبين الإدارة، وتحسين جودة التقرير.

د-تحسين جودة التقرير المالي حيث من المتوقع أن يؤدي التوسع في محتويات تقرير المراجعة إلى زيادة حرص الإدارة ومسؤولي الحوكمة على إنتاج قوائم مالية أفضل، بالإضافة إلى تأثير حوكمة الشركات على إعداد تقرير مراجع الحسابات وان تطبيق مبادئ وآليات الحوكمة يمثل مدخلاً لإعداد تقارير مراجعة لها فائدة لدي المستخدمين، وبالتالي تحسين جودة عملية التقرير المالي.

كما أكدت (دراسة Besany et al. 2016) على أنه يوجد العديد من الدوافع لتحسين وتطوير تقرير مراجع الحسابات وذلك من خلال:

1. مواكبة التغييرات التي حدثت في المعايير الدولية للتقرير المالي فقد أدخل IAASB تعديلات على IFRS، ونظراً لوجود ارتباط بين معايير التقرير المالي ومعايير المراجعة، فقد أدخل IAASB تعديلات على ISA، لتواكب تعديلات IFRS.

2. ضعف ونقص المعلومات الواردة في تقارير المراجعة الحالية، فقد قال البعض في تعليقه على بيان IAASB: ماذا يقدم تقرير المراجع عن القوائم المالية في الوقت الحالي؟ فبشكل عام، فإنه تقرير قصير ونمطي، ويصف بشكل مختصر القوائم المالية الخاضعة للمراجعة، والمراجعة نفسها، ومسئوليات كل من الإدارة والمراجع، حيث تزايدت مطالبات مستخدمي القوائم المالية والمهتمين بعملية المراجعة بإدراج المزيد من المعلومات في تقارير المراجعة للمساعدة في اتخاذ القرارات.

3. انخفاض أهمية تقرير المراجعة كمصدر من مصادر المعلومات، فتقرير المراجعة بهيكله ومحتواه الحالي لم يعد فعال في الإعلام عن المعلومات المتعلقة بالمراجعة، فقد أدى وجود فائض من الإفصاحات المالية التي توفرها العديد من مصادر المعلومات الأخرى إلى التخوف من احتمال انخفاض أهمية تقرير المراجعة، باعتباره أحد أهم هذه المصادر، فأهمية تقرير المراجعة تقل كلما حصل المستخدمون على المعلومات التي يحتاجون إليها من مصادر أخرى.

4. عدم التأثير على مسؤولية المراجع عن تحريف القوائم المالية لن يخفض تقرير المراجعة الموسع من مسؤولية المراجع عن التحريفات الجوهرية المحتمل اكتشافها وقد أعرب PCAOB عن قلقه من أن زيادة الإفصاح في تقارير المراجعة قد تصبح بمثابة تخلي من المراجعين عن مسؤولياتهم لذا حذر المراجعين من استخدام لغة يمكن النظر إليها على أنها امتناع أو تحفظ أو تقييد أو تقليل لمسئولياتهم.

5. ضعف المعرفة العلمية المتخصصة والعامة لدى المجتمع ومستخدمي القوائم المالية، وعدم الاستجابة لاحتياجاتهم بطريقة فعالة بما يضعف ويؤثر سلباً على جودة عملية المراجعة. وبناء على ما سبق يرى الباحث أهمية استخدام بعض الاستراتيجيات الحديثة مثل استراتيجية المحيط الأزرق لما لها من أبعاد تساعد في تطوير تقرير المراجع الخارجي مثل أبعاد (الزيادة، الاستبعاد، التقليل، الابتكار

#### 4/ الدراسة الميدانية:

مجتمع وعينة الدراسة: يتكون مجتمع الدراسة من مراجعي الحسابات بمكاتب المراجعة وذلك من خلال اختيار عينه عشوائية بسيطة من مكاتب المراجعة الكبرى والمتوسطة، وقد قام الباحث بتوزيع 70 قائمه استقصاء على مجتمع الدراسة، وقد تم الحصول على 60 قائمه صحيحة وقابله للاستناد إليها في التحليل.

الأداة الرئيسية للدراسة الميدانية: قام الباحث بالاعتماد على قائمه الاستقصاء أداة رئيسية للدراسة الميدانية، وقد تم تقسيم القائمة إلى جزأين: الجزء الأول: يحتوي على الخصائص العامة لمجتمع الدراسة مثل المؤهل العلمي، التخصص، الوظيفة، سنوات الخبرة.

الجزء الثاني: يتكون من محورين أساسيين يشمل في طياته العبارات التي تعبر عن الفروض الرئيسية للبحث.

• تحديد نسبة الإستجابة وصلاحيه القوائم المستردة للتحليل الإحصائي: قام الباحث بتوزيع قوائم الاستقصاء (70 قائمه) من خلال إرسالها واستلامها عن طريق البريد الإلكتروني أو عن طريق إعداد نموذج لقائمة الاستقصاء من خلال نماذج جوجل.

وقام الباحث بفرز الاستمارات المستردة لتحديد نسبة الاستجابة من قبل فئات الدراسة، ومدى صلاحية هذه الاستمارات لإخضاعها للتحليل الإحصائي واستخلاص منها النتائج الإحصائية، ويمكن للباحث توضيح ذلك من خلال الجدول التالي:

جدول (2) نسبة الاستجابة وصلاحيه القوائم المستردة للتحليل الإحصائي:

عينة الدراسة	عدد قوائم الاستقصاء الموزعة	عدد القوائم المستردة	عدد قوائم الاستقصاء المستردة والصالحة للتحليل الإحصائي	
			العدد	النسبة
مراجع بمكتب مراجعة كبرى ومتوسطة	70	60	60	85%
الإجمالي	70	60	60	85%

■ نسبة قوائم الاستقصاء المستردة (نسبة الاستجابة) من عينة الدراسة على القوائم الاستقصاء هي 85%

- نسبة القوائم الصالحة للتحليل الإحصائي لكل فئة من فئات الدراسة تعد نسبة جيدة جداً وتزيد كثيراً عن 50%، وهو ما يعكس إمكانية الاعتماد على النتائج التي تم الحصول عليها.
  - النسبة الإجمالية لقوائم الاستقصاء المستردة والصالحة للتحليل الإحصائي هي 85%.
- الأساليب الإحصائية المستخدمة: تم الاعتماد على البرنامج الإحصائي SPSS وذلك للحصول على نتائج أسلوب التكرارات والنسب المئوية بالإضافة لمجموعه من الإحصاءات الوصفية متمثلة في الوسط الحسابي والانحراف المعياري بالإضافة لاستخدام الانحدار الخطي.
- 1/ التحليل الإحصائي لعناصر قائمة الاستقصاء:  
أولاً: المؤهلات العلمية:

جدول (3) التوزيع التكراري والنسبي للعينة حسب المؤهلات العلمية

النسبة	التكرار	المؤهل
8.43%	25	بكالوريوس
22.8%	14	دبلوم دراسات عليا
2.19%	12	ماجستير
14%	9	دكتوراه
100%	60	الإجمالي

ويتضح من الجدول السابق أن عينة الدراسة تتسم بالتنوع وتمثيلها لمجتمع الدراسة مما يساهم في الاعتماد على نتائج الدراسة.  
ثانياً: مدة الخبرة:

جدول (4) التوزيع التكراري والنسبي للعينة حسب مدة الخبرة

النسبة	التكرار	الوظيفة
5.38%	22	أقل من عشر سنوات
28%	17	عشر سنوات إلى أقل من خمس عشرة سنة
5.17%	11	خمس عشرة سنة إلى أقل من عشرين سنة
7.15%	10	عشرين سنة فأكثر
100%	60	الإجمالي

ويتضح من الجدول السابق أن عينة الدراسة تتسم بالتنوع وتمثيلها لمجتمع الدراسة مما يساهم في الاعتماد على نتائج الدراسة.

## 2/ التحليل الإحصائي للبيانات واختبار فروض الدراسة:

1- قياس مدى صدق إجابات المستقصي منهم لعبارات الفرض الأول: وينص ذلك الفرض على أنه "توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين الاستبعاد كبعد لاستراتيجية المحيط الأزرق على تقرير المراجع الخارجي

رقم	السؤال	معامل الارتباط	مستوى المعنوية
1	هل يقوم مكتب المراجعة بالمراجعة الدورية لنفقات الاستثمار والتطوير حتى يمكن استبعاد ما هو غير ضروري لتقرير المراجع الخارجي.	0.603	0.000
2	هل يمتلك مكتب المراجعة سجلات كاملة لكل ما يمتلك من موارد وأعمال ضرورية وغير ضرورية قد تؤثر على تقرير المراجع.	0.579	0.000
3	هل يقوم مكتب المراجعة بالتخلص من بعض العمليات غير الضرورية لتحقيق التنافسية.	0.690	0.000
4	هل يستبعد مكتب المراجعة الإجراءات الروتينية أثناء تقديم خدمات المراجعة وخصوصا غير المجدية.	0.710	0.000

من الجدول السابق - يتضح أن معاملات الارتباط بين كل عبارته من عبارات الفرض البحثي الأول دالة عند مستوي دلالة (، 0.05) وكذلك قيمه معامل الارتباط هي قيمة موجبة غير صفرية مما يدل على وجود علاقة ارتباطيه موجبة دالة إحصائيا، وبذلك فإن إجابات المستقصي منهم على الأسئلة متسقة وصادقه.  
2- قياس مدى صدق إجابات المستقصي منهم لعبارات الفرض الثاني: وينص الفرض الثاني على أنه "توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين الزيادة كبعد لاستراتيجية المحيط الأزرق على تقرير المراجع الخارجي.

رقم	السؤال	معامل الارتباط	مستوى المعنوية
1	هل يعمل مكتب المراجعة على تحسين مستوى جودة الخدمة المقدمة لعميل المراجعة الأمر الذي يؤدي إلى توفير تقارير مراجعة ذات جودة عالية.	0.596	0.000
2	هل يساعد زيادة جودة الخدمة المقدمة من مكتب المراجعة إلى عميل المراجعة إلى زيادة ثقة العملاء في مكتب المراجعة الأمر الذي يزيد من جودة تقارير المراجعة.	0.718	0.000
3	هل يؤدي استقطاب الكوادر الإدارية (في مجال المحاسبة والمراجعة) الكفاء واعتماد الأساليب التقنية الحديثة إلى تحسن شكل وجودة تقرير المراجع الخارجي.	0.710	0.000
4	هل يعتبر مبدأ الزيادة والتحسين المستمر سياسة ناجحة في مكتب المراجعة الأمر الذي يعمل على تحسين جودة تقرير المراجعة الخارجية.	0.653	0.000

من الجدول السابق - يتضح أن معاملات الارتباط بين كل عبارته من عبارات الفرض البحثي الثاني دالة عند مستوى دلالة (، 0.05) وكذلك قيمه معامل الارتباط هي قيمة موجبة غير صفرية مما يدل على وجود علاقة ارتباطيه موجبة دالة إحصائيا، وبذلك فإن إجابات المستقصي منهم على الأسئلة متسقة وصادقه.

3- قياس مدى صدق إجابات المستقصي منهم لعبارات الفرض الثالث: وينص الفرض الثالث على أنه "توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين التقليل كبعد لاستراتيجية المحيط الأزرق على تقرير المراجع الخارجي.

رقم	السؤال	معامل الارتباط	مستوى المعنوية
1	هل يقوم مكتب المراجعة بتقليص الإجراءات غير الضرورية في المراحل المختلفة من عملية المراجعة مما يوفر تقرير أكثر جودة وسرعة.	0.550	0.000
2	هل يتميز مكتب المراجعة عن منافسيه بتقليص التطبيقات الضارة التي تؤثر على عملية المراجعة الأمر الذي ينعكس على تقرير المراجعة.	0.630	0.000
3	هل يتخلص مكتب المراجعة من الأفكار مستحيلة التنفيذ أو عديم الجدوى وان كانت جيدة اقتصاديا وفنيا.	0.651	0.000
4	هل يعتمد كسب ثقة العميل في التخلص من السمعة ذات الجودة الضعيفة والرديئة مما ينعكس على جودة تقرير المراجعة.	0.625	0.000

من خلال الجدول السابق نجد أن معاملات الارتباط دالة عند مستوى دلالة (0.05) وكذلك قيمة معامل الارتباط هي قيمة موجبة غير صفرية مما يدل على وجود علاقة ارتباط موجبة دالة إحصائياً، وبذلك تأتي إجابات المستقصي منهم من العبارات الخاصة بالفرض البحثي الثالث متسقة وصادقه. 4- قياس مدى صدق إجابات المستقصي منهم لعبارات الفرض الرابع وينص الفرض الرابع على أنه "توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين الابتكار كبعد لاستراتيجية المحيط الأزرق على تقرير المراجع الخارجي

الرقم	السؤال	معامل الارتباط	مستوى المعنوية
1	هل يتسم مكتب المراجعة بقدرته على إيجاد طرق إبداعية في ممارسة أعمال المراجعة مما يحسن من تقرير المراجعة الخارجية	0.656	0.000
2	هل تتسم بيئة العمل في مكتب المراجعة بالتجديد والابتكار عموماً.	0.670	0.000
3	هل يساهم الابتكار في توسيع أسواق مكتب المراجعة وكسب عملاء جدد وتقديم خدمات مراجعة جديدة.	0.710	0.000
4	هل يتبنى مكتب المراجعة سياسة تقدم الأفكار والخدمات الجديدة وبما ينسجم مع حاجات المجتمع ورغباته الأمر الذي ينعكس على جودة تقرير المراجعة.	0.650	0.000

من خلال الجدول السابق نجد أن معاملات الارتباط دالة عند مستوى دلالة (0.05) وكذلك قيمة معامل الارتباط هي قيمة موجبة غير صفرية مما يدل على وجود علاقة ارتباط موجبة دالة إحصائياً، وبذلك تأتي إجابات المستقصي منهم من العبارات الخاصة بالفرض البحثي الرابع متسقة وصادقه. ثانياً: اختبار مدى الثبات: أعتمد الباحث في القيام باختبارات مدى الثبات على استخدام أسلوب ألفا كرو نباخ، يمكن عرض أهم نتائج اختبار مدى الثبات كما يلي: معاملات الثبات ألفا كرو نباخ

الفروض	عدد الأسئلة	معامل ألفا كرونباخ
الفرض البحثي الأول	4	0.740
الفرض البحثي الثاني	4	0.740
الفرض البحثي الثالث	4	0.735
الفرض البحثي الرابع	4	0.735



ثالثاً: اختبار الفروض:

اختبارات الفرض الأول:

رقم	السؤال	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق بشدة	لا أوافق بشدة
1	هل يقوم مكتب المراجعة بالمراجعة الدورية لنفقات الاستثمار والتطوير حتى يمكن استبعاد ما هو غير ضروري لتقرير المراجع الخارجي.	28.5%	29.4%	17.3%	24%	0.8%
2	هل يمتلك مكتب المراجعة سجلات كاملة لكل ما يمتلك من موارد وأعمال ضرورية وغير ضرورية قد تؤثر على تقرير المراجع.	45.7%	18.4%	29.3%	3.3%	3.3%
3	هل يقوم مكتب المراجعة بالتخلص من بعض العمليات غير الضرورية لتحقيق التنافسية.	52.7%	31.5%	7.4%	7.7%	0.7%
4	هل يستبعد مكتب المراجعة الإجراءات الروتينية أثناء تقديم خدمات المراجعة وخصوصاً غير المجدية.	23.1%	41%	12.8%	20.5%	2.6%

جدول تحليل التباين واختبار مربع كاي لعبارات الفرض الأول

رقم	السؤال	وسط حسابي	انحراف معياري	مربع كاي	درجة الحرية	الدلالة	الترتيب
1	هل يقوم مكتب المراجعة بالمراجعة الدورية لنفقات الاستثمار والتطوير حتى يمكن استبعاد ما هو غير ضروري لتقرير المراجع الخارجي.	3.80	1.07	21.02	4	0.000	4
2	هل يمتلك مكتب المراجعة سجلات كاملة لكل ما يمتلك من موارد وأعمال ضرورية وغير ضرورية قد تؤثر على تقرير المراجع.	4.56	0.98	45.2	4	0.000	3
3	هل يقوم مكتب المراجعة بالتخلص من بعض العمليات غير الضرورية لتحقيق التنافسية.	4.53	0.97	46.7	3	0.000	2
4	هل يستبعد مكتب المراجعة الإجراءات الروتينية أثناء تقديم خدمات المراجعة وخصوصاً غير المجدية.	4.40	0.88	25	3	0.000	1

من الجدول السابق نلاحظ العبارة الأخيرة حظيت بأعلى نسبة استجابة من قبل المستقضي منهم وذلك احتلت المرتبة الأولى في الترتيب، وجاءت العبارة الثالثة في الترتيب الثاني من حيث نسبة الاستجابة والعبارة الثانية في الترتيب الثالث وأخيراً العبارة الأولى في الترتيب الرابع ، ونجد أن قيمه الوسط الحسابي لجميع العبارات جاءت لتندل علي موافقة أفراد العينة علي بنود الفرض الأول، كما أن الانحراف المعياري يتراوح ما بين 0.88-1.07 أي أقل من الواحد صحيح لغالبية العبارات، كما أن اختبار مربع كاي كان أقل من 0.05 لكل العبارات بمعنى موافقة المستقضي منهم علي العبارات.

### الاختبارات الإحصائية للفرض الثاني:

رقم	السؤال	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق بشدة	لا أوافق بشدة
1	هل يعمل مكتب المراجعة على تحسين مستوى جودة الخدمة المقدمة لعميل المراجعة الأمر الذي يؤدي إلى توفير تقارير مراجعة ذات جودة عالية.	30%	40.7%	21.5%	7.8%	0%
2	هل يساعد زيادة جودة الخدمة المقدمة من مكتب المراجعة الى عميل المراجعة إلى زيادة ثقة العملاء في مكتب المراجعة الأمر الذي يزيد من جودة تقارير المراجعة.	74.4%	17.9%	2.6%	5.1%	0%
3	هل يؤدي استقطاب الكوادر الإدارية (في مجال المحاسبة والمراجعة) الكفاء واعتماد الأساليب التقنية الحديثة إلى تحسن شكل وجودة تقرير المراجع الخارجي.	59%	28.2%	7.7%	5.1%	0%
4	هل يعتبر مبدأ الزيادة والتحسين المستمر سياسة ناجحة في مكتب المراجعة الأمر الذي يعمل على تحسين جودة تقرير المراجعة الخارجية.	20.5%	56.4%	10.3%	12.8%	0%

### جدول تحليل التباين واختبار مربع كاي لعبارات الفرض الثاني

رقم	السؤال	χ <sup>2</sup>	df	p-value	Significance Level
1	هل يعمل مكتب المراجعة على تحسين مستوى جودة الخدمة المقدمة لعميل المراجعة الأمر الذي يؤدي إلى توفير تقارير مراجعة ذات جودة عالية.	3.6	1.17	0.003	0.003
2	هل يساعد زيادة جودة الخدمة المقدمة من مكتب المراجعة الى عميل المراجعة إلى زيادة ثقة العملاء في مكتب المراجعة الأمر الذي يزيد من جودة تقارير المراجعة.	4.56	0.81	0.003	0.003
3	هل يؤدي استقطاب الكوادر الإدارية (في مجال المحاسبة والمراجعة) الكفاء واعتماد الأساليب التقنية الحديثة إلى تحسن شكل وجودة تقرير المراجع الخارجي.	4.32	0.85	0.000	0.000
4	هل يعتبر مبدأ الزيادة والتحسين المستمر سياسة ناجحة في مكتب المراجعة الأمر الذي يعمل على تحسين جودة تقرير المراجعة الخارجية.	4.56	0.86	0.000	0.000

من الجدول السابق نلاحظ من الجدول السابق ان العبارة الثانية حظيت بأعلى نسبة استجابة وهي في الترتيب الأول وجاءت العبارة الثالثة في الترتيب الثاني من حيث الاستجابة والعبارة الرابعة في الترتيب الثالث وأخيرا العبارة الأولى في الترتيب الرابع من حيث استجابة المستقضي منهم نجد أن قيمه الوسط الحسابي لجميع العبارات جاءت لتدل على موافقة أفراد العينة على بنود الفرض الثاني، كما أن الانحراف المعياري يتراوح ما بين 0.81-1.17 أي أقل من الواحد صحيح لغالبية العبارات، كما أن اختبار مربع كاي كان أقل من 0.05 لكل العبارات بمعنى موافقة المستقضي منهم علي العبارات.

الاختبارات الإحصائية للفرض الثالث:

رقم	السؤال	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق بشدة	لا أوافق
1	هل يقوم مكتب المراجعة بتقليص الإجراءات غير الضرورية في المراحل المختلفة من عملية المراجعة مما يوفر تقرير أكثر جودة وسرعة.	44.3%	44.4%	2.6%	6%	2%
2	هل يتميز مكتب المراجعة عن منافسيه بتقليص التطبيقات الضارة التي تؤثر على عملية المراجعة الأمر الذي ينعكس على تقرير المراجعة.	27.4%	47%	5.04%	10%	10.56%
3	هل يتخلص مكتب المراجعة من الأفكار مستحيلة التنفيذ أو عديم الجدوى وإن كانت جيدة اقتصاديا وفنيا.	43.6%	35.9%	10.3%	10.3%	0%
4	هل يعتمد كسب ثقة العميل في التخلص من السمعة ذات الجودة الضعيفة والرديئة مما ينعكس على جودة تقرير المراجعة.	61.5%	25.6%	10.3%	2.6%	0%

جدول تحليل التباين واختبار مربع كاي لأسئلة الفرض الثالث

رقم	السؤال	وسط حسابي	انحراف معياري	مربع كاي	درجة الحرية	الدلالة	الترتيب
1	هل يقوم مكتب المراجعة بتقليص الإجراءات غير الضرورية في المراحل المختلفة من عملية المراجعة مما يوفر تقرير أكثر جودة وسرعة.	3.50	1.02	26.02	3	0.000	4
2	هل يتميز مكتب المراجعة عن منافسيه بتقليص التطبيقات الضارة التي تؤثر على عملية المراجعة الأمر الذي ينعكس على تقرير المراجعة.	4.70	1.01	38.2	3	0.000	3
3	هل يتخلص مكتب المراجعة من الأفكار مستحيلة التنفيذ أو عديم الجدوى وإن كانت جيدة اقتصاديا وفنيا.	3.53	0.72	32	3	0.000	2
4	هل يعتمد كسب ثقة العميل في التخلص من السمعة ذات الجودة الضعيفة والرديئة مما ينعكس على جودة تقرير المراجعة.	5.40	0.88	32	3	0.000	1

من الجدول السابق نلاحظ أن العبارة الأولى حظيت بأقل نسبة استجابة وهي في الترتيب الرابع من حيث الاستجابة من قبل المستقصي منهم، وجاءت العبارة الثانية في الترتيب الثالث من حيث الاستجابة والعبارة الثالثة في الترتيب الثاني من حيث نسبة الاستجابة، أما العبارة الرابعة فجاءت في الترتيب الأول كأعلى نسبة استجابة من قبل المستقصي منهم، ونجد أن الوسط الحسابي لجميع العبارات يدل على موافقة أفراد العينة عليها، كما أن الانحراف المعياري يتراوح بين 0.72-1.2 أي أن أغلبها أقل من الواحد صحيح وهذا يعطي إشارة علي إتساق إجابات أفراد العينة المستقصي منهم تجاه كل العبارات، كما أن دلالة اختبار مربع كاي هي أقل من (0.05) لكل العبارات مما يدل على عدم حياد أفراد العينة تجاه العبارات أي موافقتهم عليها وفقا للوسط الحسابي، كل ذلك يؤكد على الاتجاه الإيجابي لأفراد عينة الدراسة المستقصي منهم لعبارات الفرض الثالث.

الاختبارات الإحصائية للفرض الرابع:

رقم	السؤال	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق بشدة	لا أوافق بشدة
1	هل يتسم مكتب المراجعة بقدرته على إيجاد طرق إبداعية في ممارسة أعمال المراجعة مما يحسن من تقرير المراجعة الخارجية	66.7%	20.5%	5.1%	7.7%	0%
2	هل تتسم بيئة العمل في مكتب المراجعة بالتجديد والابتكار عموماً.	33.3%	53.8%	7.7%	4.99%	0.2%
3	هل يساهم الابتكار في توسيع أسواق مكتب المراجعة وكسب عملاء جدد وتقديم خدمات مراجعة جديدة.	52%	10.3%	15.3%	5.66%	0%
4	هل يتبنى مكتب المراجعة سياسة تقدم الأفكار والخدمات الجديدة وبما ينسجم مع حاجات المجتمع ورغباته الأمر الذي ينعكس على جودة تقرير المراجعة.	41%	48.7%	7.7%	2.6%	0%

جدول تحليل التباين واختبار مربع كاي لأسئلة الفرض الرابع

رقم	السؤال	وسط حسابي	انحراف معياري	مربع كاي	درجة الحرية	الدلالة	الترتيب
1	هل يتسم مكتب المراجعة بقدرته على إيجاد طرق إبداعية في ممارسة أعمال المراجعة مما يحسن من تقرير المراجعة الخارجية	3.6	0.87	25.3	4	0.003	2
2	هل تتسم بيئة العمل في مكتب المراجعة بالتجديد والابتكار عموماً.	4.86	0.81	25.2	3	0.003	3
3	هل يساهم الابتكار في توسيع أسواق مكتب المراجعة وكسب عملاء جدد وتقديم خدمات مراجعة جديدة.	3.32	0.85	14	3	0.000	4
4	هل يتبنى مكتب المراجعة سياسة تقدم الأفكار والخدمات الجديدة وبما ينسجم مع حاجات المجتمع ورغباته الأمر الذي ينعكس على جودة تقرير المراجعة.	4.80	1.20	24.4	3	0.000	1

من الجدول السابق نلاحظ ان العبارة الرابعة جاءت في الترتيب الأول من حيث نسبة الاستجابة ثم العبارة الأولى في الترتيب الثاني والعبارة الثانية في الترتيب الثالث وأخيرا العبارة الثالثة في الترتيب الأخير من حيث نسبة الاستجابة، ونجد أن الوسط الحسابي لجميع العبارات يدل على موافقة أفراد العينة عليها، كما أن الانحراف المعياري يتراوح بين 0.81-1.2 أي أن أغلبها أقل من الواحد صحيح وهذا يعطي إشارة علي اتساق إجابات أفراد العينة المستقصي منهم تجاه كل العبارات، كما أن دلالة اختبار مربع كاي هي أقل من (0.05) لكل العبارات مما يدل علي عدم حياد أفراد العينة تجاه العبارات أي موافقتهم عليها وفقا للوسط الحسابي، كل ذلك يؤكد علي الإتجاه الإيجابي لأفراد عينة الدراسة المستقصي منهم لعبارات الفرض الرابع.

نتائج تحليل الانحدار الخطي:

1- بالنسبة للفرض الأول:

نتيجة الفرض	مستوى الدلالة t	t	مستوى الدلالة f	f	R <sup>2</sup>	r
قبوله	0.001	4.72	0.000	25.83	0.388	0.739

من الجدول السابق ومن خلال نتائج تحليل الانحدار الخطي للفرض الأول، حيث إن قيمه معامل الارتباط 0.739 حيث توجد علاقة ارتباط إيجابية ذات دلالة إحصائية، كما أن من خلال قيمة f وهي 25.83 نجد أن وجود هذه العلاقة إذا تحققت بمستوي دلالة 0.000 كما يتبين من قيمة t المحسوبة والبالغة 4.72 العلاقة الخطية حيث يؤثر بعد الاستبعاد كأحد أبعاد استراتيجية المحيط الأزرق على تقرير المراجع الخارجي بنسبه تصل ل 38.8% وبهذه النتيجة يتم قبول الفرض حيث إنه لبعد الاستبعاد علاقة ذات دلالة إحصائية ودور في زيادة جودة تقرير المراجع الخارجي.

2. بالنسبة للفرض الثاني:

نتيجة الفرض	مستوى الدلالة t	t	مستوى الدلالة f	f	R <sup>2</sup>	r
قبوله	0.001	4.72	0.000	25.83	0.388	0.739

من الجدول السابق ومن خلال نتائج تحليل الانحدار الخطي للفرض الثاني، حيث إن قيمه معامل الارتباط 0.739 حيث توجد علاقة ارتباط إيجابية ذات دلالة إحصائية، كما أن من خلال قيمة f وهي 25.83 نجد أن وجود هذه العلاقة إذا تحققت بمستوي دلالة 0.000 كما يتبين من قيمة t المحسوبة و البالغة 4.72 العلاقة الخطية حيث يؤثر بعد الزيادة كأحد أبعاد استراتيجية المحيط الأزرق على تقرير المراجع الخارجي بنسبه تصل ل 38.8% . وبهذه النتيجة يتم قبول الفرض حيث إنه لبعد الزيادة علاقة ذات دلالة إحصائية ودور في زيادة جودة تقرير المراجع الخارجي.

3- بالنسبة للفرض الثالث:

نتيجة الفرض	مستوى الدلالة t	t	مستوى الدلالة f	f	R <sup>2</sup>	r
قبوله	0.001	3.85	0.000	27.84	0.378	0.634

من الجدول السابق ومن خلال نتائج تحليل الانحدار الخطي للفرض الثالث نجد أن قيمه معامل الارتباط 0.643 حيث توجد علاقة ارتباط إيجابية ذات دلالة إحصائية، كما أن قيمه 27.84 أو وجود هذه العلاقة إذا تحققت بمستوي دلالة 0.000 كما يتبين من قيمة t المحسوبة 3.85 العلاقة

الخطية حيث يؤثر بعد التقليل كاحد أبعاد استراتيجية المحيط الأزرق علي تقرير المراجع الخارجي بنسبه تصل لـ 37% . وبهذه النتيجة يتم قبول الفرض حيث إن التقليل بعد استراتيجية المحيط الأزرق له علاقة ذات دلالة إحصائية على رفع جودة تقرير المراجع الخارجي.

#### 4- بالنسبة للفرض الرابع:

نتيجة الفرض	مستوى الدلالة t	t	مستوى الدلالة f	f	R <sup>2</sup>	r
قبوله	0.001	3.85	0.000	27.84	0.378	0.634

من الجدول السابق ومن خلال نتائج تحليل الانحدار الخطي للفرض الرابع نجد أن قيمه معامل الارتباط 0.643 حيث توجد علاقة ارتباط إيجابية ذات دلالة إحصائية، كما أن قيمه 27.84 فوجود هذه العلاقة إذا تحققت بمستوي دلالة 0.000 كما يتبين من قيمه t المحسوبة 3.85 العلاقة الخطية حيث يؤثر بعد الابتكار كأحد أبعاد استراتيجية المحيط الأزرق علي تقرير المراجع الخارجي بنسبه تصل لـ 37% . وبهذه النتيجة يتم قبول الفرض حيث إن الابتكار بعد استراتيجية المحيط الأزرق له علاقة ذات دلالة إحصائية على رفع جودة تقرير المراجع الخارجي.

#### النتائج والتوصيات:

##### - النتائج:

- ضرورة تبني دور استراتيجية المحيط الأزرق في مكاتب المراجعة في البيئة الليبية كإحدى المداخل الإدارية الحديثة.
- ضرورة تبني مكاتب المراجعة سياسة تقديم الأفكار والمقترحات لتحسين جودة تقرير المراجعة الخارجي
- قيام مكتب المراجعة بالعمل على تخفيض بعض الشكاوى المقدمة من عملائه مقارنة بمكاتب المراجعة المنافسة.
- تدريب العاملين على تطبيق استراتيجية المحيط الأزرق وتشجيعهم على التطوير والابتكار.
- لأبعاد استراتيجية المحيط الأزرق دور رئيسي في دعم جودة تقرير المراجع الخارجي، وذلك استنادا للنتائج الرئيسية التي تشير لوجود علاقة رئيسية بين تطبيق لأبعاد استراتيجية المحيط الأزرق وجودة تقرير المراجعة.

##### - التوصيات:

- إعادة النظر في التشريعات والقوانين واللوائح التي تنظم أعمال العينة في ليبيا لمواكبة التطور الحاصل عالميا واستجابة للنداءات المتكررة لضرورة تطوير المهنة.



## المراجع:

### أولاً المراجع العربية:

1. أبو حسنه، خالد محمد سليم، ( 2018 ) دور استراتيجية المحيط الأزرق في تحسين الاداء التنافسي، دراسة ميدانية بالتطبيق على شركات قطاع تكنولوجيا المعلومات والاتصالات الفلسطينية، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، مج 9، ع 3، 822 - 842.
2. أحمد عبدالقادر أحمد، ( 2015 )، قياس أثر تغيير شكل ومحتوى تقرير المراجعة على تعظيم قيمته وتضييق فجوة التوقعات بشأنه، دراسة ميدانية على ما صدر عن مجلس معايير المراجعة والتأكد الدولية في يناير 2015، المجلة العلمية لقطاع كليات التجارة - جامعة الأزهر، 754 - 825.
3. بلبولة، محمد زكي محمود، ( 2012 ) قياس أثر تطوير تقرير المراجع الخارجي من منظور المراجعة المتكاملة على مستخدمي القوائم المالية: دراسة نظرية ميدانية. مجلة البحوث المالية والتجارية، ع 2، 223 - 259.
4. بيومي، نبيهه محمود، ( 2020 ) قياس أثر تطبيق استراتيجية المحيط الأزرق على الميزة التنافسية: دراسة ميدانية على شركة النيل للأدوية والصناعات الدوائية. مجلة بحوث الشرق الأوسط، ع. 32 - 1، 56.
5. الشبتي، محمد بن عثمان بن حري ( 2020 ) استراتيجية المحيط الأزرق كمدخل لتحقيق الميزة التنافسية في برامج الدراسات العليا بالجامعات السعودية. مجلة التربية، ع 187، ج 3، 449 - 501.
6. حرز الله، أحمد محمد، و الغوانمة، مؤيد محمد ( 2021 ) درجة تطبيق استراتيجية المحيط الأزرق وعلاقتها بالأداء المالي لدى شركات الصناعات الغذائية الفلسطينية. المجلة العربية للإدارة، مج 41، ع 3، 241 - 265.
7. حسين، وسام على ( 2020 ) مرتكزات قيادة المحيط الأزرق وتأثيرها على استراتيجيات تمكين فرق العمل: دراسة استطلاعية لآراء عينة من القيادات العاملة في شركات الاتصال الأردنية. مجلة العلوم الاقتصادية، ع 1 مج 21. 34 - 52.
8. حمد، محمد مصطفى محمد مصطفى، ( 2020 ) تصور مقترح لتفعيل دور استراتيجية المحيط الأزرق في تعزيز الميزة التنافسية المستدامة في جامعة أسيوط: دراسة حالة. المجلة التربوية، ج 76، 2031 - 2095.

9. عبدالعزيز، عبدالعاطي حلقان أحمد ( 2021 ) دور استراتيجية المحيط الأزرق في بناء المقدرات الجوهرية بكلية التربية - جامعة سوهاج. مجلة كلية التربية في العلوم التربوية، مج 45، ع 4. 195 - 291.
10. عديلة، أحلام، ( 2020 ) دور استراتيجية المحيط الأزرق في تحقيق ميزة تنافسية مستدامة لمؤسسة اتصالات الجزائر بسكرة. أبحاث اقتصادية وإدارية، مج 14، ع 21، 199 - 218.
11. العلي، علي حميد هندي، و عبدالكريم، إيمان عباس، ( 2022 ) استراتيجية المحيط الأزرق ودورها في تطوير المنظمات العراقية: دراسة تحليلية من منظور مالي. مجلة كلية التربية للبنات للعلوم الإنسانية، ع 16 249 - 221.
12. عويض، زكي محمد مبارك، ( 2013 )، أثر مدخل مخاطر نشاط العميل على تقرير المراجع الخارجي: دراسة ميدانية. الفكر المحاسبي، مج 17، ملحق، 363 - 400.
13. عوينان، سمية، و بولصنام، محمد ( 2022 ) دور أبعاد استراتيجية المحيط الأزرق في تحقيق الأداء المتميز: دراسة استطلاعية لآراء عينة من العاملين بمؤسسة اتصالات الجزائر - المدينة. مجلة الدراسات التجارية والاقتصادية المعاصرة، مج 5، ع 5.
14. عمر، اميرة محمد (2017)، أثر تطبيق استراتيجية المحيط الأزرق على تنمية الإبداع في المنظمة، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، جامعة قناة السويس، 8 (3) 539-561.
15. بنداري، ايمان محمد، "استراتيجية المحيط الأزرق كوسيلة لتحقيق التميز التنافسي، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 114، 2417 م.
16. بلالي، أحمد عبد الرحمن"، من نموذج SWOT إلى استراتيجية المحيط الأزرق: دراسة تحليلية نقدية في تطور الاستراتيجية،" مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية، عدد، 2418، 19 ص ص. 15-32
17. قاسمي، كمال، ودخان، حسينة (2016) متطلبات تطبيق استراتيجية المحيط الأزرق في المؤسسات المصرفية: حالة المؤسسات المصرفية بولاية المسيلة. مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، ع 29، 169 - 183.
18. متولي، مصطفى زكي حسين، (2020) انعكاسات تعديل تقرير المراجع الخارجي على قرارات المستثمرين. المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، مج 11 ع 2 من 171 - 153.
19. منصور، شيماء صابر عبد الكريم، ورجب، جيهان عبد المنعم إبراهيم. 2016 دور استراتيجية المحيط الأزرق في تحقيق الميزة التنافسية: دراسة تطبيقية على عملاء شركات المحمول. المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، ع 4. 229 - 213.

20. المنظمات العامة: نموذج مقترح لآلية التطبيق. المجلة العربية للإدارة، مج 41، ع. 62 - 47
21. يسرى، حمرة، (2022)، أثر تطبيق استراتيجية المحيط الأزرق على خلق القيمة المبتكرة - دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات الجزائرية، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، مج 18، ع 30، 427 - 446.
22. نصور، ريزان. (2016) دور أبعاد استراتيجية المحيط الأزرق في نمو الأسواق: دراسة ميدانية على شركات العصائر في مدينة اللاذقية. مجلة البعث، 28 38 ص ص 4-63
24. عبد الحليم، ياسر عامر ديب، (2018) استراتيجية المحيط الأزرق كمدخل لتحقيق الميزة التنافسية: دراسة تطبيقية في شركة الاتصالات الخلوية الفلسطينية "جوال" [رسالة ماجستير غير منشورة] أكاديمية الإدارة والسياسة للدراسات العليا، غزة

#### ثانياً المراجع الأجنبية:

1. Adiloglu، B. ، & Vuran، B. (2011). A multicriterion decision support
2. Alhaddi، H. (2014). Blue ocean strategy and sustainability for strategic management"، International conference on
3. Availableat:[http://www.universityworldnews.com/article.php?blue\\_ocean\\_strategies?](http://www.universityworldnews.com/article.php?blue_ocean_strategies?) - University World News. [ONLINE] Business ،Management and Governance، 82(16):125-132
4. Han، Jing، ProQuest، (2008)، "Study on the premise and prospect ،"(UMI Disseratations Publishing)، Wei. Hebei University (People's
5. Kim W. Chan & Mauborgne، Rnee (،2005)، Blue Ocean Strategy: How to create Uncontested Market Space and Make the Competition Irrelevant، Harvard Business school Publishing.
6. Kim، W. C. & Mauborgne، R. (2015)، Blue Ocean Strategy. Boston: Harvard Business، School Press. methodology for audit opinions: the case of audit reports of distressed firms in Turkey، International Business and Economics Research Journal، vol. 10، no. 12، pp. 37-47.