

أثر استقلالية أقسام المراجعة الداخلية على كفاءة أداء المراجعين الداخلين في الشركات الصناعية الليبية

أ. محمد أبو عقرب*

المستخلص:

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى تأثير استقلال أقسام المراجعة الداخلية في الشركات الصناعية الليبية على كفاءة أداء المراجعين الداخليين فيها، بالإضافة إلى اقتراح بعض التوصيات التي يمكن أن تسهم في رفع كفاءة أداء المراجعين الداخليين في الشركات الصناعية الليبية وتحسين وتطوير أداء أقسام المراجعة الداخلية فيها بشكل عام، وفي سبيل تحقيق ذلك فقد اعتمد الباحث على أسلوب الاستبانة كوسيلة لتجميع البيانات اللازمة، حيث تم توزيع عدد (62) استبانة على المراجعين الداخليين الذين يعملون في أقسام المراجعة الداخلية في عدد من الشركات الصناعية الليبية، وبعد تجميع الاستبانات التي تم توزيعها على مفردات العينة قام الباحث بتحليل البيانات الواردة فيها باستخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) ونتيجة التحليل الوصفي للبيانات التي تم تجميعها، وبناء على الاختبار الإحصائي لفرضية الدراسة فقد تم التوصل إلى جملة من النتائج أهمها أن استقلال أقسام المراجعة الداخلية في الشركات الصناعية الليبية يؤثر بشكل كبير على كفاءة أداء المراجعين الداخليين فيها.

1- الإطار العام للدراسة:

1-1- المقدمة:

على الرغم من أن المراجعة الداخلية تُمارس كوظيفة داخل المشروعات المختلفة منذ زمن بعيد، إلا أن السنوات الأخيرة شهدت اهتماماً متزايداً بها نتيجة التغيرات الاقتصادية والتشريعية التي حدثت في بيئة الأعمال، وازدياد حدة المنافسة،

*- مساعد محاضر بقسم المحاسبة- كلية الاقتصاد والعلوم السياسية جامعة طرابلس.

وكبر حجم المشروعات، وقيام الشركات المساهمة واتساع مجال نشاطها وتعدد أقسامها وفروعها، وظهور الشركات متعددة الجنسية والشركات الدولية التي تتميز بتعدد عملياتها وتعدد جنسية مالكيها، وكذلك انفصال الملكية عن الإدارة، كل ذلك حداً بالإدارة إلى تفويض السلطات وتوزيع المسؤوليات بعد قيامها برسم السياسة العامة للشركة، الأمر الذي ترتب عليه بعد الإدارة عن مواقع تنفيذ الخطط والبرامج والسياسات التي وضعتها لتحقيق أهداف الشركة، ومن أجل المحافظة على أموال الشركة وضمان نجاحها في أداء مهامها فقد ظهرت الحاجة إلى ضرورة تأكد الإدارة من اتباع السياسات التي وضعتها عن طريق موظفين أكفاء يقومون بذلك نيابةً عنها ويكونوا بمثابة عين للإدارة لمتابعة الأداء والرقابة على تدفق البيانات والمعلومات داخل الشركة، وبذلك أصبحت وظيفة المراجعة الداخلية نشاطاً ضرورياً لجميع منشآت الأعمال على اعتبار أنها جهة تحقق مستقلة عن الإدارات التنفيذية، وكان لابد لكل منشأة أعمال من إنشاء إدارة أو قسم مستقل للمراجعة الداخلية مع العمل على دعمها بكافة الوسائل المادية والبشرية التي تمكنها من تحقيق أهدافها، كما يجب أن تقوم بتطويرها بما يتناسب مع طبيعة نشاطها وحجمها.

وبذلك يمكن القول بأن المراجعة الداخلية من الوسائل الهامة التي تستخدمها إدارات الشركات للتأكد والتحقق من التزام الوحدات الإدارية فيها بالسياسات العامة والأنظمة المالية والإدارية والتشريعات المتبعة فيها، ويعتبر المراجع الداخلي من أهم عناصر المراجعة الداخلية، فهو المحرك لهذه العملية والمنفذ لكافة أنشطتها، وهو أداة الإدارة ووسيلتها لضمان تنفيذ جميع أعمال الشركة، ولذلك يلعب المراجع الداخلي دوراً هاماً في إنجاز عملية المراجعة الداخلية وتحقيق أهداف الشركة.

1-2- مشكلة الدراسة:

تعتبر وظيفة المراجعة الداخلية في أي شركة وظيفة ضرورية، وذات أهمية بالغة كونها تعتبر جرس الإنذار الأول للإدارة لما يحيط بالشركة من أخطار وسبل تصحيحها وخاصةً مع تزايد أعداد الشركات المتعثرة، ويؤدي هذه الوظيفة كوادِر وكفاءات مؤهلة ومدربة على القيام بأعمال المراجعة الداخلية وهم المراجعون الداخليون، ويعمل هؤلاء المراجعون في بيئات ومنشآت ذات أحجام وأهداف وتنظيمات مختلفة، بالإضافة إلى مجموعة من القوانين التي تختلف من بلد لآخر، وهذا الاختلاف قد يؤثر على إنتاجيتهم وعلى طبيعة عملهم، فوجود المراجعين الداخليين المؤهلين والذين يتمتعون بالخصائص العلمية والمهنية والشخصية والفنية بدرجة عالية دون وجود البيئة التنظيمية المناسبة لهم لتنفيذ المهام الموكلة إليهم سيؤدي بلا شك إلى الحد من فاعليتهم وكفاءتهم في تنفيذ الأعمال المرجوة منهم، فلكي يتمكن المراجعون الداخليون من القيام بدورهم الهام كان لابد من وجود إدارة أو قسم للمراجعة الداخلية مستقل ومحايِد تتوفر له كافة الإمكانيات اللازمة لأداء أعماله بشكل موضوعي، فعنصر الاستقلال يعتبر الركيزة الأساسية في عمل المراجع الداخلي وهو جوهر عملية المراجعة والدعامة الأساسية التي يقوم عليها، ويعتبر استقلال قسم المراجعة الداخلية من أهم المعايير التي يجب توافرها والتي تحكم أداء المراجعة الداخلية وتكسب الثقة فيها.

ويتأثر أداء المراجع الداخلي من حيث كون تكليفه وتفويضه بالعمل وتحديد مرتبه وحوافزه ومكافآته وأحياناً عزله يتم بمعرفة إدارة الشركة وهذا ما قد يبعده عن الالتزام بالحياد، كما أن تدخل الإدارة في عمله من شأنه التأثير سلباً على كفاءة أداءه لهذا العمل، لذلك كان من الضروري أن يمارس المراجع الداخلي وظيفته هذه دون

أي قيود من الإدارة العليا أو الإدارات التنفيذية، بالإضافة إلى التزامه بالنزاهة والحياد في أداء العمل.

وعلى الرغم من أن معايير وقواعد السلوك المهني لمعهد المراجعين الداخليين تعترف بأهمية الاستقلال لأقسام المراجعة الداخلية إلا أن التقارير السنوية الصادرة عن ديوان المحاسبة والخاصة بالشركات الصناعية الليبية تؤكد بصورة مستمرة ضعف أداء أقسام المراجعة الداخلية فيها وعدم كفاءتها، بالإضافة إلى عدم توافر الاستقلال الوظيفي اللازم لهذه الأقسام لمباشرة أنشطتها، وعليه يطرح التساؤل حول إمكانية قيام المراجعين الداخليين بأداء أعمالهم بكفاءة في ظل عدم استقلالية أقسام المراجعة الداخلية التي يعملون فيها، فنظراً لعدم استقلالية أقسام المراجعة الداخلية في الشركات الصناعية الليبية فإن ذلك قد ينعكس سلباً على أداء المراجعين الداخليين أنفسهم في هذه الأقسام، وبالتالي جاءت هذه الدراسة لبيان مدى تأثير استقلال أقسام المراجعة الداخلية في الشركات الصناعية الليبية على كفاءة أداء المراجعين الداخليين فيها.

وبصورة أخرى فإن هذه الدراسة تسعى للحصول على إجابة للسؤال التالي:

ما مدى تأثير استقلال أقسام المراجعة الداخلية في الشركات الصناعية الليبية

على كفاءة أداء المراجعين الداخليين فيها؟

1-3- أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى الآتي:

(أ) التعرف على مدى تأثير استقلال أقسام المراجعة الداخلية في الشركات الصناعية

الليبية على كفاءة أداء المراجعين الداخليين بها.

ب) الوقوف على أهم المعوقات التي تواجه المراجعين الداخليين عند أداءهم لأعمالهم ومحاولة توفير البيئة المناسبة لأداء أعمالهم بكفاءة واقتدار.

ج) اقتراح بعض التوصيات التي يمكن أن تسهم في الارتقاء بأداء المراجع الداخلي عند تنفيذ المهام المطلوبة منه والذي بدوره ينعكس على تحسين وتطوير وظيفة المراجعة الداخلية ويعمل على الرفع من مكانتها وكفاءتها بشكل عام.

1-4- أهمية الدراسة:

تتبع أهمية هذه الدراسة من أهمية الدور الذي تلعبه المراجعة الداخلية في المحافظة على أصول الشركة والتأكد من تطبيق السياسات والإجراءات الموضوعية من قبل إدارة الشركة وتوفير المعلومات التي تساعد إدارات الشركات على مراقبة جميع النشاطات، كما تستمد هذه الدراسة أهميتها من خلال تركيزها على الشركات الصناعية الليبية نظراً للدور الذي تلعبه هذه الشركات في تحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية للمجتمع الليبي.

1-5- فرضيات الدراسة:

تقوم هذه الدراسة على فرضية رئيسية واحدة تم صياغتها على النحو التالي:
"لا تتأثر كفاءة أداء المراجعين الداخليين باستقلالية أقسام المراجعة الداخلية في الشركات الصناعية الليبية".

1-6- الدراسات السابقة:

أجريت العديد من الدراسات حول موضوع المراجعة الداخلية، وفيما يلي عرض موجز لبعض هذه الدراسات:

1- دراسة عاشور (1990): تُعد هذه الدراسة من أوائل الدراسات في مجال المراجعة الداخلية في البيئة الليبية، وتهدف هذه الدراسة إلى تقييم دور المراجع

الداخلي في الشركات الصناعية الليبية، حيث أُجريت هذه الدراسة على المراجعين الداخليين وعلى مدراء الأقسام في الشركات الصناعية الليبية، واعتمد الباحث على الاستبيان كوسيلة أساسية لتجميع البيانات، بالإضافة للمقابلات الشخصية، وقد توصلت هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج لعل من أهمها عدم توفر معظم مقومات الاستقلالية المطلوب توفرها في أقسام المراجعة الداخلية، وعدم توفر أغلب المتطلبات الأساسية لضمان كفاءة وتأهيل المراجعين الداخليين في معظم أقسام المراجعة الداخلية في الشركات الصناعية الليبية.

2- دراسة Kalbers (1992): هدفت هذه الدراسة إلى معرفة العلاقة بين لجان المراجعة والمراجعين الداخليين، وتوصلت إلى نتيجة مفادها أن المشاركة الإيجابية للجنة المراجعة في وضع موازنات قسم المراجعة الداخلية وتحديد مكافآت المراجع الداخلي الرئيس وأيضاً قيام لجنة المراجعة بالمساعدة في رفع مكافآت المراجعين الداخليين يدعم من استقلال أقسام المراجعة الداخلية ويقلل من معدل دوران المراجعين الداخليين ويضمن وجود أفراد أكفاء في قسم المراجعة الداخلية.

3- دراسة غفير (1995): وهدفت هذه الدراسة إلى استكشاف مدى توافر المقومات الأساسية لوظيفة المراجعة الداخلية في المصارف التجارية الليبية وذلك باستخدام المقابلات الشخصية وصحيفة الاستبيان حيث تم توزيع عدد 77 استبانة على المراجعين الداخليين في 29 فرعاً من فروع المصارف التجارية الليبية، وتوصلت الدراسة إلى أن أربعة مصارف من أصل خمسة مصارف لا يوجد بها أقسام مراجعة داخلية مستقلة، كما أنه لا تتوفر المؤهلات العلمية والخبرات العملية الكافية لدى المراجعين الداخليين بها، وأنهم يقومون بأعمال تنفيذية يتم المراجعة عليها من قبلهم

لاحقاً، وأنهم لا يقومون بتخطيط عملية المراجعة، كما أن غالبيتهم لا يقومون بتأدية كل الأعمال الموكلة إليهم.

4- دراسة حمادة (2002): هدفت هذه الدراسة للتعرف على واقع وظيفة المراجعة الداخلية في المؤسسات العامة السورية، والطبيعة الخاصة للمراجعة الداخلية في بيئة الحاسوب ودورها في رفع كفاءة المعلومات المحاسبية، كما هدفت إلى دراسة أهمية إحداث وحدات متخصصة للمراجعة الداخلية في المؤسسات العامة، ومن أجل تحقيق ذلك قام الباحث بإعداد استبانة وزعت على عدد من العاملين في الأقسام المالية والحسابات والرقابة الداخلية في المؤسسة العامة للخطوط الحديدية السورية والمؤسسة العامة لحلج وتسويق القطن، وقد توصلت هذه الدراسة إلى عدم وجود وحدات مستقلة للمراجعة الداخلية أو بديل عنها في تلك المؤسسات، وعدم وجود أي جهة رقابية تقوم بفحص وتقويم أعمال الحاسوب في هذه المؤسسات.

5- دراسة أخلاط (2002): هدفت هذه الدراسة إلى قياس مدى إدراك الإدارة العليا في الشركات الليبية لأهمية وظيفة المراجعة الداخلية، ولتحقيق هدف الدراسة استخدم الباحث استمارة استبيان قام بتوزيعها على الإدارات العليا في عدد 25 شركة تم اختيارها عشوائياً وهي تمثل الشركات التجارية والصناعية والخدمية، وقد خلصت هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج من أهمها أن أغلب الإدارات العليا في الشركات الليبية لا توفر الإمكانيات اللازمة لاستقلال أقسام المراجعة الداخلية، كما أثبتت هذه الدراسة أن أغلب الإدارات العليا في الشركات الليبية لا تهتم بتوفير العناصر الأساسية لضمان كفاءة وتأهيل المراجعين الداخليين فيها.

6- دراسة لبيب (2003): هدفت هذه الدراسة إلى تقديم إطار متكامل من الضوابط التي ترمي إلى زيادة درجة الكفاءة في أداء مهنة المراجعة الداخلية في مواجهة

ظاهرة الفساد المالي، وكذلك أهمية توجيه الجهود نحو إرساء إطار جديد لمعايير أداء مهنة المراجعة الداخلية لكي تتمكن من مواجهة الفساد المالي، وقد أُجريت هذه الدراسة على عينة حكمية من منشآت قطاع الأعمال السعودي ومكاتب المحاسبة والمراجعة السعودية وإدارات الاستثمار بالمصارف العاملة بالسعودية، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من الضوابط التي يمكن أن تزيد من درجة الكفاءة المهنية للمراجعين الداخليين لعل من أهمها العمل على تحقيق أكبر قدر ممكن من الاستقلالية للمراجع الداخلي وتفعيل دور لجان المراجعة، بالإضافة إلى تطوير معايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية.

7- دراسة الفطيمي (2004): هدفت هذه الدراسة إلى تقييم فعالية إدارات المراجعة الداخلية بالمصارف التجارية الليبية، وقد اعتمدت هذه الدراسة على صحيفة الاستبيان وزعت على الأطراف ذات العلاقة بالمراجعة الداخلية في المصارف التجارية الليبية، وقد توصلت هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها ضعف التأهيل والخبرة العملية للمراجعين بإدارات المراجعة الداخلية وكذلك ضعف استقلاليتهم.

8- دراسة كاجيجي وبيت المال (2005): هدفت هذه الدراسة إلى تقييم واقع وظيفة المراجعة الداخلية بالمصارف الأهلية بليبيا، وتم تجميع بيانات هذه الدراسة عن طريق توزيع صحيفة استبيان على المراجعين الداخليين العاملين في أقسام المراجعة الداخلية في هذه المصارف، وتوصلت الدراسة إلى جملة من النتائج أهمها عدم استقلالية أقسام المراجعة الداخلية بالمصارف الأهلية والذي نتج عنه عدم اكتساب أقسام المراجعة الداخلية للموقع التنظيمي المناسب الذي يتيح لها القيام بأداء مهامها على الوجه المطلوب.

9- دراسة إسماعيل (2006): هدفت هذه الدراسة إلى تقييم أداء وظيفة المراجعة الداخلية في مصرف التنمية، والتعرف على أسباب قصور مكتب المراجعة الداخلية في القيام بمهامه بكفاءة وفعالية، ولتجميع البيانات اعتمدت هذه الدراسة على أسلوب الاستبيان والمقابلة الشخصية مع المشاركين في الدراسة، وكان من أهم ما توصلت إليه هذه الدراسة ضعف وقصور مكتب المراجعة الداخلية بالمصرف نظراً للعديد من الأسباب أهمها نقص المؤهلات والخبرة للعاملين في مكتب المراجعة الداخلية.

10- دراسة العمري وعبد المغني (2006): هدفت هذه الدراسة للتعرف على مدى تطبيق معايير المراجعة الداخلية المتعارف عليها في المصارف التجارية اليمنية وقياس العلاقة بين ذلك المدى من التطبيق وكل من حجم المصرف والمتغيرات الشخصية للمراجع الداخلي، وكذلك استكشاف المعوقات التي تحول دون تطبيق هذه المعايير في المصارف التجارية اليمنية، ولتحقيق هذه الأهداف تم اعداد استبانة موجهة للمراجعين الداخليين في المصارف التجارية اليمنية، وقد أظهرت نتائج هذه الدراسة أن درجة تطبيق معايير المراجعة الداخلية في المصارف التجارية اليمنية ضعيفة حيث كانت بنسبة 58.59%، كما أظهرت هذه الدراسة عدم وجود علاقة بين مدى تطبيق معايير المراجعة الداخلية في المصارف التجارية اليمنية وكل من حجم المصرف والمتغيرات الشخصية للمراجع.

11- دراسة حسن (2007): هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على العوامل الأكثر تأثيراً في أداء المراجعين الداخليين في شركات النفط الليبية من خلال استطلاع آراء عدد من المسؤولين والمراجعين الداخليين بهذه الشركات، واعتمدت الدراسة على صحيفة الاستبيان كوسيلة لجمع البيانات، وقد توصلت هذه الدراسة إلى توفر

الاستقلال اللازم لإدارات المراجعة الداخلية بالشركات محل الدراسة، كما أن المراجعين الداخليين بهذه الشركات مؤهلين للقيام بمهامهم.

12- دراسة محمد (2008): هدفت هذه الدراسة إلى إلقاء الضوء على مجموعة من الأبعاد التي تتعلق باستقلال المراجع الداخلي، مع عرض لمجموعة من الوسائل التي من شأنها تدعيم استقلال المراجع الداخلي في الشركات الصناعية الليبية من أجل تطوير وظيفة المراجعة الداخلية في الشركات الصناعية الليبية، ولتحقيق هذه الأهداف استخدم الباحث صحيفة الاستبيان كوسيلة لجمع البيانات، وقد خلصت هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج من أهمها أن استقلال المراجع الداخلي هي مسألة ذاتية متعلقة بتفكيره، كما بينت أن تبعية قسم المراجعة الداخلية إلى مجلس الإدارة أو إلى لجنة المراجعة يحقق له أكبر قدر من الاستقلال في العمل، كما أن تدخل الإدارة المتكرر في عمل المراجع الداخلي من شأنه التأثير سلباً على استقلال المراجع الداخلي.

13- دراسة بن يوسف (2008): هدفت هذه الدراسة إلى تقييم جودة خدمات المراجعة الداخلية في الشركات الصناعية العاملة في البيئة الليبية من خلال فجوة التوقعات، وقد استخدم الباحث صحيفة الاستبيان لتجميع بيانات الدراسة، حيث تم توزيع الاستبيان على المستفيدين من خدمات المراجعة الداخلية المتمثلين في الإدارة العليا ولجنة المراجعة، وقد خلصت هذه الدراسة إلى وجود فجوة توقعات بين ما يجب أن تقوم به إدارة المراجعة الداخلية من وظائف وبين ما تقوم به بالفعل من هذه الوظائف.

14- دراسة المدلل (2009): هذه الدراسة إلى توضيح دور وظيفة المراجعة الداخلية في ضبط الأداء المالي والإداري بالشركات المساهمة العامة في فلسطين، ولتحقيق هدف الدراسة تم تصميم استبانة وتوزيعها على جميع الشركات المساهمة العامة

المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية وعددها 36 شركة، وكان من أهم نتائج هذه الدراسة أن وحدات المراجعة الداخلية في هذه الشركات تقوم بدور جيد في ضبط الأداء الإداري والمالي والمساهمة في دعم حوكمة الشركات من خلال دورها في تقييم نظام الرقابة الداخلية، كما بيّنت هذه الدراسة وجود علاقة كبيرة بين توفر درجة كافية من الاستقلالية لوحدة المراجعة الداخلية وبين ضبط الأداء الإداري والمالي بالشركات المساهمة العامة الفلسطينية.

15- دراسة مسعود (2009): هدفت هذه الدراسة للتعرف على مدى تطبيق معايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية الصادرة عن المعهد الأمريكي للمراجعين الداخليين في مصرف الجمهورية، وقد اعتمدت هذه الدراسة على المقابلات الشخصية مع القائمين على أعمال المراجعة الداخلية كوسيلة لجمع البيانات، وقد توصلت هذه الدراسة إلى نتيجة مفادها عدم تطبيق معايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية في مصرف الجمهورية ويرجع ذلك بشكل أساسي إلى عدم توفر متطلبات معيار الاستقلالية بشكل متكامل.

16- دراسة الأحمر (2013): هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مدى تأثير استخدام نظام الجودة الشاملة على إدارات المراجعة الداخلية بالشركات الصناعية الليبية العامة الحاصلة على شهادة الأيزو 9000 من منطلق متطلبات ومبادئ إدارة الجودة الشاملة، ولتحقيق هدف الدراسة قام الباحث بتصميم استبانة وزعت على الشركات الصناعية الليبية العامة الحاصلة على شهادة الأيزو وعددها ثماني شركات، حيث تم توزيع عدد 145 استبانة على الإدارات العليا والإدارات المالية وإدارات المراجعة الداخلية في هذه الشركات، وقد توصلت هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها

أن استخدام إدارة الجودة الشاملة يؤثر على استقلالية إدارات المراجعة الداخلية حيث يؤدي ذلك إلى دعم الاستقلال التنظيمي والموضوعية لإدارات المراجعة الداخلية. 17- دراسة خلاط، مصلى (2014): هدفت هذه الدراسة الى دراسة وتحليل دور لجان المراجعة في دعم كفاءة وفاعلية وظيفة المراجعة الداخلية في الشركات الصناعية الليبية، ولتحقيق هذا الهدف تم تطوير صحيفة استبيان وزعت على أعضاء الإدارة العليا وعلى المراجعين الداخليين في الشركات محل الدراسة، وقد تضمنت هذه الصحيفة العبارات ذات العلاقة بدور لجان المراجعة في دعم كفاءة وفاعلية وظيفة المراجعة الداخلية في الشركات الصناعية الليبية، وخلصت الدراسة إلى أن تكوين لجان المراجعة في الشركات محل الدراسة يسهم في دعم كفاءة وفاعلية وظيفة المراجعة الداخلية.

18- دراسة سمهود (2014): استهدفت هذه الدراسة التعرف على مدى توافر المقومات الضرورية التي تمكن مكتب المراجعة الداخلية في شركة الراحلة للخدمات النفطية من أداء دوره المنوط به، ولتحقيق هدف الدراسة تم الاعتماد على أسلوب المقابلة الشخصية والاستبيان وكان من أهم ما توصلت إليه الدراسة وجود قصور في التشريعات واللوائح النازمة لأهداف ومسئوليات المراجعة الداخلية، وعدم وجود أي توجيهات مكتوبة لتطبيق المعايير المهنية للمراجعة الداخلية بالشركة محل الدراسة.

مما سبق يمكن القول بأن الدراسات السابقة ركزت على عناوين مختلفة ترتبط بموضوع المراجعة الداخلية مثل تقييم واقع وظيفة المراجعة الداخلية، أو تقييم دور المراجع الداخلي، أو التعرف على مدى تطبيق المعايير المهنية للمراجعة الداخلية، أو التعرف على العلاقة بين لجان المراجعة والمراجعين الداخليين، وقد أجريت هذه الدراسات على قطاعات اقتصادية مختلفة مثل الشركات والمصارف، وقد

خلصت معظم هذه الدراسات وخاصةً التي أُجريت في البيئة الليبية إلى نتيجة مفادها عدم استقلالية أقسام وإدارات المراجعة الداخلية، ولكن أي من هذه الدراسات لم تتناول موضوع العلاقة بين استقلال أقسام المراجعة الداخلية وتأثير هذا الاستقلال على أداء المراجعين الداخليين فيها، وبالتالي فإن ما يميز هذه الدراسة هو تناولها لهذه العلاقة خاصةً وأنها قد أخذت بآراء المراجعين الداخليين في الشركات الصناعية الليبية لتحديد أهم العوامل المتعلقة باستقلال أقسام المراجعة الداخلية التي يعملون فيها والتي تؤثر على كفاءة أدائهم لأعمالهم.

1-7- منهجية الدراسة:

لتحقيق أهداف الدراسة والإجابة على سؤالها فقد اعتمدت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي للبيانات الثانوية والميدانية، وقد اعتمد الباحث في عملية جمع البيانات اللازمة للدراسة على نوعين رئيسيين من المصادر هما:
 (أ) المصادر الثانوية: حيث تم الحصول عليها من خلال الاطلاع على الدراسات السابقة المنشورة وغير المنشورة المتعلقة بموضوع الدراسة، ومن خلال المراجعة الأدبية للكتب والدوريات العربية والأجنبية، بالإضافة إلى معايير المراجعة الداخلية المتعارف عليها للوقوف على ما كُتب في هذا الموضوع وتكوين إطار نظري كافٍ حوله.

(ب) المصادر الأولية: وتم الحصول عليها بواسطة استبانة تم تصميمها لهذا الغرض وتوزيعها على مجتمع الدراسة المتمثل في المراجعين الداخليين في الشركات الصناعية الليبية، ولاختبار صدق الاستبانة تم عرضها على بعض الأساتذة المتخصصين في مجال المحاسبة والإحصاء وتم إدخال بعض التعديلات عليها في ضوء ملاحظاتهم.

1-8- حدود الدراسة:

تم تجميع بيانات هذه الدراسة خلال سنة 2014 من عدد من الشركات الصناعية الليبية عددها خمسة عشر شركة صناعية ليبية وهي الشركات التي أمكن للباحث من الاتصال بها، مع العلم بأن بعض هذه الشركات لا تمارس نشاطها الصناعي في فترة تجميع البيانات على الرغم من أن موظفي الإدارة يمارسون مهامهم اليومية بشكل عادي.

1-9- الأساليب الإحصائية المستخدمة:

من أجل تحليل البيانات واختبار فرضية الدراسة تم استخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الإنسانية والاجتماعية SPSS من خلال استخدام المقاييس الإحصائية الآتية:

أ) الإحصاء الوصفي المتمثلة في المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والنسب المئوية.

- ب) اختبار t-test لعينة واحدة لاختبار فرضية الدراسة.
- ج) اختبار ألفا كرونباخ للتحقق من ثبات الاستبانة المعدة.
- د) معامل ارتباط بيرسون للتحقق من صدق الاستبانة المعدة.

2- الدراسة النظرية:**2-1- تعريف المراجعة الداخلية:**

تُعرف المراجعة الداخلية بأنها "وظيفة تقييمية مستقلة تنشأ داخل تنظيم معين بغرض فحص وتقييم الأنشطة التي يقوم بها هذا التنظيم، وتهدف إلى مساعدة الأفراد داخل التنظيم للقيام بمسؤولياتهم بدرجة عالية من الكفاءة وذلك عن طريق توفير

التحليل والتقييم والتوصيات والمشورة والمعلومات التي تتعلق بالأنشطة التي يتم مراجعتها" (الصبان، 1996، ص20).

وتُعرف أيضاً بأنها "نشاط تقويمي ومستقل داخل المنشأة لحمايتها، ويهدف إلى فحص وتقييم كفاية وفعالية نظم الرقابة الأخرى داخل المنشأة" (حسن، 2005، ص122). كما تُعرف المراجعة الداخلية بأنها "مجموعة من أنظمة أو أجه نشاط مستقل داخل المنشأة تنشئه الإدارة لخدمتها في تحقيق العمليات والقيود بشكل مستمر لضمان دقة البيانات المحاسبية والإحصائية، وفي التأكد من كفاية الاحتياطات المتخذة لحماية الأصول، وفي التحقق من إتباع الموظفين للسياسات والخطط والإجراءات المرسومة لهم، وفي قياس صلاحية تلك الخطط والسياسات ووسائل الرقابة الأخرى واقتراح التحسينات اللازمة عليها حتى تصل المنشأة إلى درجة الكفاية" (عبد الله، 2007، ص181).

كما كان للمنظمات المهنية دور في إصدار تعريفات تتعلق بمفهوم المراجعة الداخلية فقد عرّف الاتحاد الدولي للمحاسبين المراجعة الداخلية بأنها "فعالية تقييمية مقامة ضمن المنشأة بغرض خدمتها، ومن ضمن وظائفها اختبار وتقييم ومراقبة ملائمة النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية وفعاليتها" (IFAC, 2001, p213).

ويُعرف معهد المراجعين الداخليين الأمريكي (IIA) Institute of Internal Auditors المراجعة الداخلية بأنها "نشاط مستقل يهدف إلى تقديم تأكيدات واستشارات ومصمم لزيادة القيمة المضافة لعمليات المنشأة وتحسينها ومساعدتها على انجاز أهدافها من خلال منهج منظم وصارم لتقييم وتحسين فعالية إدارة المخاطر وأنظمة الرقابة وعمليات الحوكمة" (The IIA, 2004, p2).

ويتضح من التعريف السابق أن المراجعة الداخلية هي مجموعة أنشطة تقوم بها هيئة داخلية مستقلة تتبع الإدارة العليا تهدف إلى تقديم خدمتين رئيسيتين هما تقديم

ضمانات وتقديم استشارات، ففي الخدمة الأولى يقوم المراجعون الداخليون بتقييم الأدلة لتوفير رأي مستقل فيما يتعلق بالعمليات والنظام وغيرها، أما الخدمة الثانية فهي تقديم الخدمات الاستشارية والتي غالباً ما تطلبها الإدارة وفي موضوع محدد.

2-2- أهداف المراجعة الداخلية:

إن الهدف الأساسي للمراجعة الداخلية هو التأكد من كفاءة وفاعلية نظام الرقابة الداخلية بالمنشأة (السوافيري، محمد، 2001، ص36)، ويتبلور هذا الهدف في قيام المراجع الداخلي بمساعدة جميع العاملين في المنشأة على تأدية وظائفهم بطريقة فعالة عن طريق إمدادهم بتحليل موضوعية وتقارير دقيقة وصحيحة عن نشاط المنشأة (العبادي، 1999، ص641).

ويمكن القول بأن أهداف المراجعة الداخلية تتمثل في مجموعتين أساسيتين هما (الصحن، سرايا، 2004، ص183):

(أ) التحقق من التزام المستويات الإدارية المختلفة في المنشأة بتنفيذ الخطط والسياسات والإجراءات ووسائل الرقابة الداخلية الموضوعية من قبل الإدارة.

(ب) التحقق من مدى كفاءة وفعالية أداء الإدارات والأقسام المختلفة في المنشأة، والتحقق من أن المعلومات المعروضة على الإدارة والمستخدم لغرض الرقابة دقيقة وكافية.

وقد حدد المعيار الأمريكي رقم 300 أهداف المراجعة الداخلية فيما يلي (الراحلة، 2006، ص104):

- 1- التأكد من تكامل المعلومات المالية والتشغيلية والتقارير.
- 2- تحديد مدى التزام المنظمة بالقوانين والسياسات والإجراءات والأدوات المالية.
- 3- التأكد من أن المنظمة تعمل بفاعلية وبطريقة اقتصادية.

4- تحديد فيما إذا كانت موارد المنظمة مناسبة وتُستغل لتحقيق الأهداف المخصصة من أجلها.

5- التأكد من أن أنظمة حماية الأصول توفر الحماية المناسبة لتلك الأصول.

ومع تطور بيئة ومنشآت الأعمال تطورت المراجعة الداخلية ومجالاتها فلم يعد دورها مقتصرًا في المراجعة والرقابة المالية فقط بل تعداها إلى مجالات أخرى حديثة مرتبطة بتطور أهداف المراجعة الداخلية وظهور مفاهيم جديدة تمس أنشطة المراجعة الداخلية مثل إدارة الجودة الشاملة ومحاسبة المسؤولية والمحاسبة الاجتماعية والبيئية، ولذلك نلاحظ التطور الواضح في أهداف المراجعة الداخلية والذي نتج عنه تنوع أنشطة المراجعة الداخلية لتشمل المراجعة المالية مثل التحقق من وجود الأصول ومدى مناسبة وسائل حمايتها للحد من إساءة استخدامها، وفحص الأنظمة المحاسبية والأنظمة المساندة لها ومدى فعاليتها، كما تشمل مراجعة النواحي الإدارية لمعرفة مدى التقيد بالسياسات العامة وخطط الإدارة للوصول إلى تحقيق الأهداف.

2-3- نطاق المراجعة الداخلية:

طبقاً لنشرة معهد المراجعين الداخليين فإن وظيفة المراجعة الداخلية تتضمن

الأنشطة التالية (عبد ربه، 2010، ص49):

- 1- مراجعة العمليات المحاسبية والمالية.
- 2- فحص وتقييم مدى سلامة وكفاية أدوات الرقابة المحاسبية والمالية.
- 3- تحقيق مدى الالتزام بالسياسات والإجراءات والخطط المرسومة.
- 4- تقويم مدى ملائمة وسلامة وكفاية إجراءات المحاسبة عن الأصول وحمايتها.
- 5- تناول أداء التنظيم ككل ومقترحات تطوير وتحسين الأداء.

2-4- أنواع المراجعة الداخلية:

يمكن تقسيم المراجعة الداخلية إلى نوعين أساسيين هما (عبدالله، 1998، ص126):

أ) المراجعة الداخلية المالية وهي عبارة عن الفحص المنظم للعمليات المالية والقوائم والسجلات المحاسبية المتعلقة بها لتحديد مدى الالتزام بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والسياسات الإدارية الموضوعية مسبقاً، ولأن المراجعة الداخلية تركز على مراجعة العمليات المالية والمحاسبية من خلال المستندات والقوائم والسجلات المتعلقة بها فيطلق عليها أحياناً اسم مراجعة العمليات.

ب) المراجعة الداخلية التشغيلية وهي عبارة عن الفحص الشامل للمنشأة ككل لتقييم أنظمتها المختلفة ورقابتها الإدارية وأدائها التشغيلي وفقاً لطريقة القياس المحددة ضمن الأهداف الإدارية وذلك للتحقق من كفاءة وفعالية واقتصادية العمليات التشغيلية.

2-5- مقومات المراجعة الداخلية:

يعتمد نجاح قسم المراجعة الداخلية في تأدية مهامه على عنصرين أساسيين هما:

- العنصر الأول: درجة الاستقلال التي يتمتع بها المراجع الداخلي:

لكي يتمكن المراجع الداخلي من القيام بعمله على أكمل وجه لا بد أن يتمتع باستقلال كامل فلا يخضع لأي مؤثرات على إبداء رأيه (نوار، 1990، ص42)، فيعتبر استقلال المراجع الداخلي أحد أهم المعايير للمراجعة الداخلية وهو من الدعائم الهامة التي تجعل لعمل المراجع الداخلي قيمة وفائدة، فبدون هذا الاستقلال لا يكون لعمله فائدة وذلك لخضوعه لمؤثرات خارجية، كما يعتبر هذا المعيار ضرورياً لتحقيق الكفاءة والفاعلية في تنفيذ برنامج المراجعة الداخلية، ويكون المراجع الداخلي مستقلاً إذا ما استطاع القيام بعمله بحرية وموضوعية، إن استقلال المراجع الداخلي ينبع من

الفصل بين وظيفتي التنفيذ أو الأداء والفحص أو التقييم، ويساعد الاستقلال المراجع الداخلي على إصدار أحكام نزيهة وموضوعية، أما بغياب الاستقلال فيصعب الوثوق في إمكانية تحقيق النتائج المرجوة من قسم المراجعة الداخلية.

ويمكن أن يتحقق استقلال المراجع الداخلي من خلال الآتي:

(أ) الموقع التنظيمي لقسم المراجعة الداخلية:

يختلف موقع قسم المراجعة الداخلية في الهيكل التنظيمي من منشأة لأخرى وذلك حسب طبيعة نشاطها وحجمها، وكذلك وجهة نظر الإدارة في أهمية المراجعة الداخلية، فقد يتبع قسم المراجعة الداخلية مسئولاً مالياً كمدير الشؤون المالية، ولكن يؤخذ على هذه التبعية أنها تؤثر على درجة استقلال المراجع الداخلي، وقد يتبع قسم المراجعة الداخلية مجلس الإدارة مباشرة، ويضمن ذلك حرية حركة المراجع الداخلي واقترابه من الإدارة.

وفي منشآت أخرى تُشكل لجنة من مجلس الإدارة يكون قسم المراجعة الداخلية تابعاً لها بصورة مباشرة وذلك لضمان تحقيق استقلاليته، ويطلق على هذه اللجنة "لجنة المراجعة" والتي تتكون من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين، وتقوم هذه اللجنة بالإشراف على وظيفة المراجعة الداخلية الأمر الذي يزيد من استقلالية قسم المراجعة الداخلية، فكلما زادت العلاقة بين قسم المراجعة الداخلية وبين لجنة المراجعة كلما زاد احتمال توافر الاستقلالية والموضوعية في الفحص والتقييم، وتكون لجنة المراجعة هذه مسئولة على الأقل عن توظيف وترقية ومكافأة رئيس قسم المراجعة الداخلية، كما يجب أيضاً اعتماد جميع السياسات والمعايير والإجراءات الخاصة بقسم المراجعة الداخلية عن طريق هذه اللجنة (نوار، 1990، ص 49).

والمراجع الداخلي ينبغي أن يكون مسؤولاً أمام أعلى مستوى إداري في المنشأة، كما يجب أن يقدم تقاريره إلى مستوى إداري في قمة الهيكل التنظيمي للمنشأة وبالتالي يكون تابعاً لهذا المستوى الإداري فقط، ولا يكون له أي علاقة بالإدارة التي يتوقع أن تقع في نطاق فحصه، ويترتب على ذلك إمكانية تناول المراجع الداخلي لنشاط الإدارات والأقسام كلها بالمنشأة دون تحيز أو خضوع لأي جهة، كما يترتب عليه أن تحظى نتائج المراجعة الداخلية بالاهتمام المناسب من جميع المستويات الإدارية طالما أن الإدارة العليا تؤيد ذلك.

ويمكن القول أن استقلال المراجع الداخلي يتحقق من خلال مراعاة الآتي (مجمع المراجعين الداخليين، 2002، ص 1-4):

1- أن يكون رئيس قسم المراجعة الداخلية مسؤولاً أمام جهة معينة في المنشأة لها السلطة الكافية التي تقوي وتعزز من استقلالية المراجعين الداخليين، وتضمن تغطية مجال واسع من أنشطة المراجعة، مع إعطاء الاهتمام الكافي لتقارير المراجعة الداخلية، وضمان اتخاذ الإجراءات المناسبة بشأن توصيات المراجعة، ويُفضل أن تكون هذه الجهة هي مجلس الإدارة أو لجنة المراجعة.

2- يجب إصدار وثيقة رسمية مكتوبة يحدد بها أهداف وسلطات ومسؤوليات قسم المراجعة الداخلية مع ضرورة موافقة مجلس الإدارة على هذه الوثيقة، ويجب أن يوضح بالوثيقة ما يلي:

- موقع قسم المراجعة الداخلية في الهيكل التنظيمي.
- سلطة المراجع الداخلي في الاطلاع على كافة السجلات والاتصال بالأفراد وفحص الممتلكات.
- تحديد مجال أنشطة المراجعة الداخلية.

- 3- يجب أن تتضمن الميزانية التقديرية للمنشأة تقديرات كافية لاحتياجات قسم المراجعة الداخلية من أموال وأفراد وأدوات مختلفة، حتى يمكنه تأدية الخدمات المنشودة منه.
- 4- يجب أن يكون رئيس قسم المراجعة الداخلية على اتصال مباشر مع مجلس الإدارة، حيث إن ذلك من شأنه أن يساعد على تأكيد الاستقلال ويوفر فرصة للنشاور.
- 5- يتعزز الاستقلال عندما تكون سلطة تعيين أو عزل المراجعين الداخليين من اختصاص مجلس الإدارة.
- 6- يجب أن تحدد مكافآت وترقيات المراجعين الداخليين بقرارات من مجلس الإدارة وبناءً على اقتراح من رئيس قسم المراجعة الداخلية.
- 7- يجب أن يكون المراجع الداخلي حراً في إبداء رأيه صراحةً ودون خوف بغض النظر عن النتائج أو الاختلافات التي قد تثيرها.
- 8- يجب أن يكون للمراجع الداخلي سلطة كاملة في تحديد المدى والوسائل والإجراءات التي يتبعها في مراجعته وفحصه دون تدخل أو تأثير في هذا الشأن من الأفراد أو الجهات التي يقوم بمراجعتها.
- 9- يجب ألا يكون للمراجعين الداخليين أي سلطة على الأنشطة التي يقومون بمراجعتها أو مسئولية عنها.

ب) الموضوعية:

وتعني أنه يجب على المراجع الداخلي أن يكون واقعياً في حكمه على الأشياء خلال قيامه بعملية المراجعة، ويُعرف الاتحاد الدولي للمحاسبين الموضوعية بأنها "موقف أو اتجاه فكري مستقل يجب على المراجع الداخلي أن يحافظ عليه عند قيامه

بأعمال المراجعة بحيث لا يكون تابعاً للغير في آرائه وأحكامه التي يصدرها في المسائل المتعلقة بأعمال المراجعة" (الفتيمي، 2004، ص52).

وتتطلب الموضوعية أن يؤدي المراجع الداخلي عمله بالطريقة التي تجعله واثقاً في النتائج وحتى يتحقق ذلك يجب مراعاة الآتي (مجمع المراجعين الداخليين، 2002، ص5-6):

1- تحديد اختصاصات العاملين في قسم المراجعة الداخلية بما يمنع حدوث حالات التعارض في الاختصاصات.

2- تحديد حالات التعارض في الاختصاصات سواء كانت موجودة فعلاً أو يحتمل ظهورها مستقبلاً وفي هذه الحالة يجب إعادة توزيع الاختصاصات على العاملين في قسم المراجعة الداخلية.

3- يجب تغيير المهام أو الأعمال التي يقوم بها المراجعون الداخليون بصورة دورية كلما أمكن ذلك، وعدم تأدية أعمال تدخل في اختصاص أقسام أخرى وذلك حتى لا يجمع المراجع الداخلي بين الأداء والمراجعة في الوقت ذاته.

4- يجب ألا يعهد إلى المراجعين الداخليين بأي أعمال تنفيذية مثل إعداد السجلات أو وضع إجراءات أو تأدية أي أعمال بالمشروع قد تكون محلاً لمراجعتهم أو تقييمهم في المستقبل، كما يجب ألا يقوموا بمراجعة أي نشاط أو عمل سبق لهم تأدية جزء منه خلال فترة سابقة لأن القيام بمثل هذه الأعمال يضعف من موضوعية وحياد المراجعين الداخليين، وكذلك من شأنه أن يضعف من فعاليتهم في مجال المراجعة نتيجة قيامهم بأعباء إضافية.

- 5- يجب ألا يعهد إلى الأفراد الذين تم تحويلهم من أقسام أخرى للعمل بقسم المراجعة الداخلية سواء بصورة مؤقتة أو نهائية بمراجعة الأنشطة التي كانوا يقومون بأدائها سابقاً قبل انتقالهم إلى قسم المراجعة الداخلية إلا بعد مرور فترة زمنية مناسبة.
- 6- يجب مراجعة نتائج أعمال المراجعة قبل إصدار تقرير المراجعة بصورة نهائية.
- 7- يجب أن لا يحل أي من موظفي قسم المراجعة الداخلية محل أي موظف غائب تابع لقسم آخر.

العنصر الثاني: جودة الخدمة التي يقدمها:

لكي يكون عمل قسم المراجعة الداخلية على مستوى عالٍ من الجودة يجب أن يقوم بمراجعة كاملة لجميع المستندات والدفاتر والسجلات الخاصة بالمنشأة سواء كانت مالية أو غير مالية (نوار، 1990، ص42)، حيث يجب أن يمتد عمل المراجع الداخلي بالإضافة إلى السجلات المالية إلى كافة السجلات غير المالية مثل ملفات الموظفين وذلك للتأكد من تطبيق تعليمات الإدارة، ويرجع السبب في ضرورة اطلاع المراجع الداخلي على كافة السجلات والمستندات لضمان حسن أداء عمله بشقيه (مراجعة مالية ومراجعة أعمال).

ولكي يمكن تحقيق الجودة المطلوبة في أداء الأعمال، يجب أن يكون هناك سلطات صريحة بحيث يتمكن قسم المراجعة الداخلية من العمل بمقتضاها، كما يجب إيلاغ الإدارات والأقسام الأخرى بهذه السلطات والحقوق التي يتمتع بها المراجعون الداخليون.

2-6- معايير المراجعة الداخلية:

لقد تطورت المراجعة الداخلية تطوراً كبيراً نتيجة المشاكل التي تواجهها منشآت الأعمال، وترتب على ذلك تغيير النظرة التقليدية لهذه الوظيفة من مجرد

متصيد للأخطاء إلى أداة فعالة لخدمة الإدارة، كما ترتب على ذلك أيضاً ازدياد اهتمام المنظمات المهنية العالمية بها حيث أفردت لها مجموعة معايير خاصة بممارستها، وقد تم التجسيد المهني لوظيفة المراجعة الداخلية بتأسيس معهد المراجعين الداخليين بأمرىكا سنة 1941 والذي أخذ على عاتقه مهمة تطوير معايير المراجعة الداخلية المتعارف عليها وتحديثها وفقاً لمتطلبات ما يستجد من أحداث وتطورات.

ففي سنة 1978 أصدر معهد المراجعين الداخليين قائمة معايير الممارسة المهنية للمراجعة الداخلية وتضمنت خمسة أقسام رئيسية هي الاستقلالية والعناية المهنية ونطاق العمل وأداء عملية المراجعة الداخلية وإدارة قسم المراجعة الداخلية، ولتفسير هذه المعايير أصدر المعهد قوائم لاحقة ومكملة تناولت مختلف المعايير السابقة بصورة تفصيلية، وتعتبر هذه التفاصيل امتداداً أو توضيحاً لقائمة المعايير الصادرة في سنة 1978 ولا تعتبر تعديلاً لها.

وفي كانون الثاني سنة 2000 أصدر المعهد قائمة جديدة لمعايير الممارسة المهنية للمراجعة الداخلية اشتملت للمرة الأولى على عدد من التعديلات على قائمة المعايير الصادرة في سنة 1978، كما اشتملت على عدد من المعايير الجديدة، وتم فيها تقسيم المعايير إلى قسمين رئيسيين بدلاً من خمسة أقسام، وكان آخر إصدار لهذه المعايير من قبل معهد المراجعين الداخليين (IIA) في سنة 2003 والتي بدأ العمل بها في سنة 2004 (السلامي، 2005، ص78).

وقسمت هذه المعايير إلى قسمين هما (جمعية المراجعين الداخليين، 2010):

- القسم الأول المعايير الخاصة: ويضم هذا القسم الصفات والخصائص التي يجب توافرها في المراجعين الداخليين وأقسام المراجعة الداخلية، ويحتوي هذا القسم على أربعة معايير هي:

- 1- أهداف ومسئوليات وصلاحيات المراجعة الداخلية.
- 2- الاستقلالية والموضوعية.
- 3- الكفاءة وبذل العناية المهنية.
- 4- برنامج ضبط وتطوير جودة عملية المراجعة الداخلية.
- القسم الثاني معايير الأداء: ويتعلق هذا القسم بعملية أداء كل عملية من عمليات قسم المراجعة الداخلية ، ويشتمل هذا القسم على سبعة معايير هي:
 - 1- إدارة أنشطة المراجعة الداخلية.
 - 2- طبيعة عمل المراجعة الداخلية.
 - 3- تخطيط عملية المراجعة الداخلية.
 - 4- أداء وتنفيذ عملية المراجعة الداخلية.
 - 5- توصيل نتائج عملية المراجعة الداخلية.
 - 6- متابعة تنفيذ التوصيات.
 - 7- مستوى المخاطر المقبولة بعد تنفيذ التوصيات.
- 3- الدراسة الميدانية
- 3-1- مجتمع وعينة الدراسة:**

يتكون مجتمع الدراسة من جميع المراجعين الداخليين العاملين في أقسام المراجعة الداخلية في الشركات الصناعية الليبية، ونظراً لعدم تمكن الباحث من الوصول إلى جميع أفراد مجتمع الدراسة فقد اشتملت الدراسة على الشركات الصناعية التالية:

جدول رقم (1) الشركات التي شملتها الدراسة

الردود	الاستبانات الموزعة	اسم الشركة	ت
3	3	الشركة العامة للإلكترونيات	1
2	2	شركة الإنماء للصناعات الهندسية	2
3	3	شركة أمان لصناعة الاطارات المساهمة	3
3	4	شركة الشاحنات والحافلات	4
3	4	الشركة الليبية للجرارات المساهمة	5
3	3	الشركة الوطنية للمقطورات	6
2	3	شركة الشعلة لصناعة النضائد المساهمة	7
4	5	الشركة الوطنية للمطاحن والأعلاف المساهمة	8
3	4	الشركة الليبية للتبغ المساهمة	9
3	5	شركة الاتحاد العربي للمقاولات	10
3	4	شركة الزيوت النباتية المساهمة	11
5	6	الشركة الأهلية للأسمنت المساهمة	12
6	7	الشركة الليبية للحديد والصلب	13
4	5	شركة الأسمنت الليبية المساهمة	14
3	4	شركة أبو عطني للمشروبات	15

3-2- أداة جمع البيانات:

اعتمد الباحث على الاستبانة كوسيلة أساسية لجمع بيانات الدراسة، وتم تصميم هذه الاستبانة بالاطلاع على الأدبيات والدراسات السابقة ذات العلاقة بموضوع الدراسة وعلى المعايير الدولية للمراجعة الداخلية، وقام الباحث باستخدام مقياس ليكرت الخماسي لبيان مدى تأثير بعض العوامل الخاصة باستقلالية أقسام المراجعة الداخلية على كفاءة أداء المراجعين الداخليين، وتم توزيع الاستبانة على أفراد مجتمع الدراسة حيث تم توزيع عدد 62 استبانة وهو عدد الأفراد الذين تمكن الباحث من الوصول إليهم وذلك خلال سنة 2014، وبلغ عدد الاستبانات التي تم

جمعها والصالحة لأغراض الدراسة 50 استبانة أي ما نسبته 80.6% وهي نسبة جيدة وصالحة لاستكمال الدراسة.

3-3- صدق وثبات أداة القياس (الاستبانة):

(أ) صدق أداة القياس (الاستبانة):

يقصد بصدق أداة القياس أن تقيس أسئلة الاستبانة ما وضعت لقياسه، وقد قام الباحث بالتأكد من صدق الاستبانة بطريقة الاتساق الداخلي، ويقصد بالاتساق الداخلي مدى اتساق كل فقرة من فقرات الاستبانة مع المجال الذي تنتمي إليه هذه الفقرة، وقد تم حساب الاتساق الداخلي للاستبانة من خلال حساب معاملات الارتباط (معامل ارتباط بيرسون Pearson Correlation) بين كل فقرة من فقرات مجالات الاستبانة والدرجة الكلية للمجال، حيث كان مجال الدراسة مدى تأثير استقلال أقسام المراجعة الداخلية في الشركات الصناعية الليبية على كفاءة أداء المراجعين الداخليين فيها. ويوضح الجدول رقم (2) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال والدرجة الكلية للمجال، حيث يتبين أن معاملات الارتباط بالجدول دالة إحصائياً عند مستوى المعنوية 0.05، وبذلك يعتبر المجال صادق لما وضع لقياسه.

جدول رقم (2) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال والدرجة الكلية

ت	الفقرة	العدد	معامل ارتباط بيرسون	الدالة الإحصائية P-Value
1	تبعية قسم المراجعة الداخلية إلى جهة غير مجلس الإدارة أو لجنة المراجعة	50	0.638	* 0.000
2	تقديم تقارير قسم المراجعة الداخلية إلى جهة غير مجلس الإدارة أو لجنة المراجعة	50	0.524	* 0.000
3	عدم وجود لجان للمراجعة في الشركات الصناعية الليبية	50	0.632	* 0.000
4	إدارة الشركة هي المسؤولة عن تعيين وعزل المراجع الداخلي	50	0.641	* 0.000
5	إدارة الشركة هي المسؤولة عن تحديد أتعاب المراجع الداخلي	50	0.827	* 0.000
6	إدارة الشركة هي المسؤولة عن تقرير مكافآت وترقيات المراجع الداخلي	50	0.829	* 0.000
7	عدم وجود تنظيم مهني للمراجعين الداخليين في ليبيا	50	0.874	* 0.000
8	الجهة التي يتبعها قسم المراجعة الداخلية لا توفر له الدعم والتأييد الكافي	50	0.900	* 0.000
9	عدم وجود وثيقة رسمية لقسم المراجعة الداخلية معتمدة من قبل الإدارة العليا توضح مجال عمل المراجعة الداخلية	50	0.895	* 0.000
10	عدم وجود قرار من قبل الإدارة العليا يقضي بضرورة إتباع توصيات قسم المراجعة الداخلية	50	0.460	* 0.001
11	لا يكون لقسم المراجعة الداخلية الحرية في مراجعة كل	50	0.716	* 0.000

ت	الفقرة	العدد	معامل ارتباط بيرسون	الدلالة الإحصائية P-Value
	عمليات وأنشطة الشركة			
12	عدم إبلاغ المستويات الإدارية الأخرى في الشركات الصناعية للبيئية بسلطات وحقوق المراجعين الداخليين	50	0.835	* 0.000
13	لا تتبنى الجهة التي يتبعها قسم المراجعة الداخلية لتوصياته وتضعها موضع التنفيذ	50	0.828	* 0.000
14	عدم قيام المراجع الداخلي بإبداء رأيه في مجال عمله بصراحة بغض النظر عن النتائج	50	0.782	* 0.000
15	وجود ضغط من قبل الإدارة العليا على موظفي قسم المراجعة الداخلية	50	0.679	* 0.000
16	عدم تضمن الميزانية التقديرية للشركة تقديرات كافية لاحتياجات قسم المراجعة الداخلية	50	0.737	* 0.000
17	عدم تحديد الاختصاصات بين العاملين في قسم المراجعة الداخلية بشكل يمنع حدوث حالات التعارض	50	0.773	* 0.000
18	عدم تغيير المهام بين المراجعين الداخليين في القسم من فترة لأخرى	50	0.823	* 0.000
19	أن يعهد إلى موظفي قسم المراجعة الداخلية بأي أعمال تنفيذية في الشركة	50	0.500	* 0.000
20	أن يعهد إلى موظفي قسم المراجعة الداخلية في الشركة بمراجعة أعمال أو أنشطة سبق لهم تأدية جزء منها	50	0.330	* 0.019
21	عدم تمكن المراجع الداخلي من اختيار أساليب وإجراءات المراجعة التي يراها مناسبة	50	0.735	* 0.000
22	أن يكون المراجع الداخلي مقيد في اختيار ما يجب	50	0.806	* 0.000

ت	الفقرة	العدد	معامل ارتباط بيرسون	الدلالة الإحصائية P-Value
	فحصه			
23	عدم القيام بمراجعة أعمال المراجعة قبل إصدار تقرير المراجعة بصورة نهائية	50	0.850	* 0.000
الارتباط دال إحصائياً عند مستوى المعنوية 0.05				

(ب) ثبات أداة القياس (الاستبانة):

يقصد بثبات أداة القياس أن تعطي الاستبانة نفس النتائج حتى لو تم إعادة توزيعها أكثر من مرة تحت نفس الظروف والشروط، وبعبارة أخرى فإن ثبات الاستبانة يعني الاستقرار في نتائجها وعدم تغييرها بشكل كبير فيما لو تم إعادة توزيعها عدة مرات خلال فترة زمنية معينة، وقد اتبع الباحث لمعرفة ثبات أداة القياس لهذه الدراسة (الاستبانة) القياس الإحصائي باستخدام طريقة كرونباخ ألفا (Cronbach's alpha Coefficient) وفيها يتم احتساب معامل كرونباخ ألفا عن طريق المعادلة التالية (البياتي، 2005، ص 49):

$$R_{tt} = \left(\frac{n}{n-1} \right) \times \left(\frac{SDt^2 - \sum (SD)^2}{SDt^2} \right)$$

حيث:

R_{tt} : تشير إلى معامل ارتباط ألفا.

n : تشير إلى عدد فقرات القياس.

SDt^2 : تشير إلى تباين الاختبار الكلي.

: تشير إلى مجموع تباينات فقرات القياس. $\sum (SD)^2$

وتكون الاستبانة ذات ثبات ضعيف إذا كانت قيمة معامل كرونباخ ألفا أقل من 60%، ومقبولاً إذا كانت هذه القيمة ضمن الفترة (من 60% إلى أقل من 70%)، وجيد إذا كانت قيمة معامل كرونباخ ألفا ضمن الفترة (من 70% إلى أقل من 80%)، أما إذا كانت هذه القيمة أكبر من أو يساوي 80% فإن ذلك يشير إلى أن الاستبانة تكون ذات ثبات ممتاز، و كلما اقترب المقياس من 100% تعتبر النتائج الخاصة بالاختبار أفضل (البياتي، 2005، ص49).

وفيما يتعلق بثبات أداة قياس هذه الدراسة (الاستبانة) فقد تم احتساب معامل كرونباخ ألفا لمتغيرات الدراسة والبالغ عددها 23 فقرة فوجد أن قيمة كرونباخ ألفا تساوي 95.17% وهي قيم ثبات عالية جداً في العرف الإحصائي، وهي تمثل مؤشرات جيدة ومطمئنة لأغراض الدراسة ويمكن الوثوق بها وتدل على ثبات أداة القياس بشكل جيد، وبذلك يكون الباحث قد تأكد من صدق وثبات الاستبانة الخاصة بهذه الدراسة مما يجعله على ثقة تامة بصحتها وصلاحيتها لتحليل النتائج والإجابة على أسئلة الدراسة واختبار فرضيتها.

3-4- تحليل البيانات واختبار فرضية الدراسة:

(أ) تحليل البيانات المتعلقة بالمتغيرات الشخصية:

خُصص القسم الأول من الاستبانة للمعلومات العامة، والهدف منه هو جمع بيانات يمكن من خلالها التعرف على خصائص عينة الدراسة، ولقد تم تحديد هذه الخصائص وبيانها كالتالي:

1- المؤهل العلمي: يوضح الجدول رقم (3) تصنيف المشاركين حسب المؤهل العلمي:

جدول رقم (3) تصنيف المشاركين في الدراسة حسب المؤهل العلمي

النسبة (%)	العدد	المؤهل العلمي
2.0	1	ثانوية عامة
58.0	29	دبلوم عالي
38.0	19	بكالوريوس
2.0	1	ماجستير
100.0	50	الإجمالي

2- التخصص: يوضح الجدول رقم (4) تصنيف المشاركين في الدراسة حسب التخصص:

جدول رقم (4) تصنيف المشاركين في الدراسة حسب التخصص

النسبة (%)	العدد	التخصص
2	1	إدارة أعمال
2	1	اقتصاد
38	19	محاسبة
58	29	علوم مالية ومصرفية
100.0	50	الإجمالي

3- سنوات الخبرة: يوضح الجدول رقم (5) تصنيف المشاركين حسب سنوات الخبرة.

جدول رقم (5) تصنيف المشاركين في الدراسة حسب سنوات الخبرة

النسبة (%)	العدد	سنوات الخبرة
20.0	10	من 1 إلى أقل من 5 سنوات
40.0	20	من 5 إلى أقل من 10 سنوات
40.0	20	من 10 سنوات فأكثر
100.0	50	الإجمالي

مما سبق يتبين لنا أن غالبية عينة الدراسة هم من حملة دبلوم عالي وحملة درجة البكالوريوس إذ بلغت نسبتهم 58% ، 38% على التوالي، كما يتبين لنا أن غالبية أفراد العينة هم متخصصون في المجال المالي وفي مجال المحاسبة حيث بلغت نسبتهم 58%، 38% على التوالي، كما أن 40% من أفراد العينة هم ممن تزيد خبرتهم عن 5 سنوات، أيضاً فإن 40% منهم تزيد خبرتهم عن 10 سنوات، وعليه يمكننا القول بأن غالبية أفراد عينة الدراسة تتوافر فيهم الخبرة العملية والخبرة العملية الكافية لفهم عبارات الاستبانة والإجابة عليها بشكل يحقق أهداف الدراسة ويضفي على نتائجها نوعاً من الثقة والمصداقية.

ب) التحليل الإحصائي لفقرات الدراسة:

لتحقيق أهداف الدراسة تم استخدام مقياس ليكرت الخماسي للإجابة على أسئلة الاستبانة، فبعد جمع بيانات الدراسة قام الباحث بمراجعتها تمهيداً لإدخالها للحاسوب، وقد تم إدخالها للحاسوب بإعطائها أرقاماً معينة أي بتحويل الإجابات اللفظية إلى رقمية، حيث أعطيت الإجابة "غير موافق بشدة" درجة واحدة، والإجابة "غير موافق" درجتين، وأعطيت الإجابة "محايد" 3 درجات، وأعطيت الإجابة "موافق" 4 درجات، فيما أعطيت الإجابة "موافق بشدة" 5 درجات، بحيث كلما زادت درجة الإجابة زادت درجة الموافقة عليها والعكس صحيح.

وقد تم إحصائياً احتساب المتوسطات والانحرافات المعيارية ونسبة الإجابات لكل فقرة، واستخدم الباحث اختبار T للعينة الواحدة One Sample T-Test وذلك لاختبار فقرات كل مجال من مجالات الاستبانة، ومعرفة معنوية (دلالة) آراء المشاركين في الدراسة على محتوى كل فقرة، والجدول التالي رقم (6) يبين المتوسط

الحسابي المرجح لكل فقرة من فقرات المجال والانحراف المعياري لها، وكذلك نتائج اختبار T (قيمة الاختبار والدلالة الإحصائية).

جدول رقم (6) المتوسط المرجح والانحراف المعياري ونتائج اختبار T لعناصر المجال

الفقرة	المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	إحصاءة الاختبار	الدلالة الإحصائية	الدلالة
تبعية قسم المراجعة الداخلية إلى جهة غير مجلس الإدارة أو لجنة المراجعة	4.70	0.463	25.968	0.000 *	موافق
تقديم تقارير قسم المراجعة الداخلية إلى جهة غير مجلس الإدارة أو لجنة المراجعة	4.80	0.404	31.500	0.000 *	موافق
عدم وجود لجان للمراجعة في الشركات الصناعية الليبية	4.68	0.713	16.671	0.000 *	موافق
إدارة الشركة هي المسؤولة عن تعيين وعزل المراجع الداخلي	4.88	0.385	34.489	0.000 *	موافق
إدارة الشركة هي المسؤولة عن تحديد أتعاب المراجع الداخلي	4.70	0.647	18.585	0.000 *	موافق
إدارة الشركة هي المسؤولة عن تقرير مكافآت وترقيات المراجع الداخلي	4.74	0.565	21.792	0.000 *	موافق
عدم وجود تنظيم مهني للمراجعين الداخليين في ليبيا	4.90	0.303	44.333	0.000 *	موافق
الجهة التي يتبعها قسم المراجعة الداخلية لا توفر له الدعم والتأييد الكافي	4.86	0.351	37.523	0.000 *	موافق
عدم وجود وثيقة رسمية لقسم المراجعة الداخلية معتمدة من قبل الإدارة العليا توضح مجال عمل المراجعة الداخلية	4.56	0.972	11.345	0.000 *	موافق
عدم وجود قرار من قبل الإدارة العليا يقضي بضرورة إتباع توصيات قسم المراجعة الداخلية	4.68	0.621	19.138	0.000 *	موافق
لا يكون لقسم المراجعة الداخلية الحرية في مراجعة	4.48	0.863	12.129	0.000 *	موافق

الفقرة	المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	إحصاءة الاختبار	الدلالة الإحصائية	الدلالة
كل عمليات وأنشطة الشركة					
عدم إبلاغ المستويات الإدارية الأخرى في الشركات الصناعية الليبية بسلطات وحقوق المراجعين الداخليين.	4.46	0.952	10.843	0.000 *	موافق
لا تتبنى الجهة التي يتبعها قسم المراجعة الداخلية لتوصياته وتضعها موضع التنفيذ	4.70	0.614	19.563	0.000 *	موافق
عدم قيام المراجع الداخلي بإبداء رأيه في مجال عمله بصراحة بغض النظر عن النتائج	4.32	0.999	9.345	0.000 *	موافق
وجود ضغط من قبل الإدارة العليا على موظفي قسم المراجعة الداخلية	4.84	0.370	35.133	0.000 *	موافق
عدم تضمن الميزانية التقديرية للشركة تقديرات كافية لاحتياجات قسم المراجعة الداخلية	4.76	0.517	24.051	0.000 *	موافق
عدم تحديد الاختصاصات بين العاملين في قسم المراجعة الداخلية بشكل يمنع حدوث حالات التعارض	4.40	0.808	12.250	0.000 *	موافق
عدم تغيير المهام بين المراجعين الداخليين في القسم من فترة لأخرى	4.64	0.663	17.499	0.000 *	موافق
أن يعهد إلى موظفي قسم المراجعة الداخلية بأي أعمال تنفيذية في الشركة	4.96	0.198	70.015	0.000 *	موافق
أن يعهد إلى موظفي قسم المراجعة الداخلية في الشركة بمراجعة أعمال أو أنشطة سبق لهم تأدية جزء منها	4.94	0.240	57.182	0.000 *	موافق
عدم تمكن المراجع الداخلي من اختيار أساليب وإجراءات المراجعة التي يراها مناسبة	4.82	0.482	26.704	0.000 *	موافق
أن يكون المراجع الداخلي مقيد في اختيار ما يجب فحصه	4.82	0.482	26.704	0.000 *	موافق

الفقرة	المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	إحصاءة الاختبار	الدلالة الإحصائية	الدلالة
عدم القيام بمراجعة أعمال المراجعة قبل إصدار تقرير المراجعة بصورة نهائية	4.48	0.909	11.514	0.000 *	موافق
* دال إحصائيا عند مستوى المعنوية 0.05					

وتكون الفقرة ايجابية بمعنى أن أفراد عينة الدراسة موافقين على محتواها إذا كانت قيمة الدلالة الإحصائية للفقرة أصغر من مستوى المعنوية 0.05 والمتوسط الحسابي المرجح للفقرة أكبر من 3، وتكون الفقرة سلبية بمعنى أن أفراد عينة الدراسة غير موافقين على محتواها إذا كانت قيمة الدلالة الإحصائية للفقرة أصغر من مستوى المعنوية 0.05 والمتوسط الحسابي المرجح للفقرة أصغر من 3، وتكون آراء أفراد عينة الدراسة محايدة إذا كانت قيمة الدلالة الإحصائية أكبر من مستوى المعنوية 0.05، وهذا ينطبق على جميع الفقرات في استبانة الدراسة.

وقام الباحث بدراسة عناصر مجال الدراسة كلاً على حدة، حيث يتبين من خلال البيانات الواردة بالجدول رقم (6) التحليل الإحصائي لإجابات المشاركين في الدراسة حول هذا المجال وهو (مدى تأثير استقلال أقسام المراجعة الداخلية في الشركات الصناعية الليبية على كفاءة أداء المراجعين الداخليين فيها)، حيث يتضح من خلال الجدول بأن قيمة المتوسط الحسابي المرجح لكل فقرة من الفقرات الواردة بالاستبانة أكبر من 3، كما أن قيمة الدلالة الإحصائية للاختبار لكل فقرة أصغر من مستوى المعنوية 0.05 مما يدل على أن قيمة المتوسط الحسابي المرجح دالة إحصائياً، وبالتالي فإن أفراد عينة الدراسة موافقين على وجود تأثير لجميع الفقرات الواردة بالاستبانة على كفاءة أدائهم.

فمثلاً يتضح من خلال بيانات الجدول رقم (6) بأن قيمة المتوسط الحسابي المرجح للفقرة الأولى كان 4.70 بانحراف معياري 0.463، فيما كانت إحصاءة الاختبار 25.968 بدلالة إحصائية 0.000 ، وبما أن قيمة الدلالة الإحصائية للاختبار أصغر من مستوى المعنوية 0.05 فإن ذلك يدل على أن قيمة المتوسط الحسابي المرجح دالة إحصائياً، وحيث أن قيمة المتوسط المرجح أكبر من 3 فإن أفراد عينة موافقين على محتوى هذه الفقرة، أي موافقين على أن تبعية قسم المراجعة الداخلية إلى جهة غير مجلس الإدارة أو لجنة المراجعة يؤثر على كفاءة أدائهم.

جـ) اختبار فرضية الدراسة:

لدراسة مدى تأثير استقلال أقسام المراجعة الداخلية في الشركات الصناعية الليبية على كفاءة أداء المراجعين الداخليين فيها قام الباحث باختبار الفرضية الرئيسية للدراسة والتي صياغتها كالتالي:

H_0 : لا تتأثر كفاءة أداء المراجعين الداخليين باستقلالية أقسام المراجعة الداخلية في الشركات الصناعية الليبية.

H_1 : تتأثر كفاءة أداء المراجعين الداخليين باستقلالية أقسام المراجعة الداخلية في الشركات الصناعية الليبية.

ولاختبار هذه الفرضية استخدم الباحث اختبار T للعينة الواحدة One Sample T-Test وذلك للتحقق من صحة هذه الفرضية، ومعرفة معنوية (دلالة) آراء أفراد عينة الدراسة في هذه الفرضية، والجدول التالي رقم (7) يبين المتوسط الحسابي المرجح للفرضية والانحراف المعياري لها، وكذلك نتائج اختبار T (قيمة الاختبار والدلالة الإحصائية).

جدول رقم (7) المتوسط الحسابي المرجح والانحراف المعياري ونتائج اختبار T للفرضية

النتيجة	الدلالة الإحصائية	قيمة اختبار T	الانحراف المعياري	المتوسط المرجح
رفض H_0	* 0.000	27.277	0.441	4.70
* دالة إحصائياً عند مستوى المعنوية 0.05				

يلاحظ من خلال بيانات الجدول رقم (7) أن المتوسط الحسابي المرجح هو 4.70 بانحراف معياري مناظر له 0.441 وأن قيمة اختبار T كانت 27.277 بدلالة إحصائية 0.000 وبما أن هذه القيمة أصغر من مستوى المعنوية 0.05 وقيمة المتوسط الحسابي المرجح أكبر من 3، فإن ذلك يشير إلى رفض الفرضية الصفرية H_0 وقبول الفرضية البديلة H_1 ، مما يدل على قبول الفرض القائل بـ: تتأثر كفاءة أداء المراجعين الداخليين باستقلالية أقسام المراجعة الداخلية في الشركات الصناعية الليبية.

النتائج والتوصيات

(أ) النتائج:

من خلال تحليل البيانات واختبار فرضية الدراسة أمكن استخلاص أن استقلال أقسام المراجعة الداخلية في الشركات الصناعية الليبية يؤثر بشكل كبير على كفاءة أداء المراجعين الداخليين فيها، ومن أهم مقومات الاستقلالية التي تؤثر على كفاءة الأداء ما يلي:

1- عدم تبعية قسم المراجعة الداخلية لجهة توفر له الدعم والتأييد الكافي مثل مجلس الإدارة.

- 2- عدم وجود لجان للمراجعة في الشركات الصناعية الليبية تكون تبعية أقسام المراجعة الداخلية لها وتُقدم تقارير القسم لها، كما تكون هي المسؤولة عن تعيين وعزل المراجعين الداخليين وتحديد أتعابهم وتقارير مكافآتهم وترقياتهم.
- 3- عدم وجود تنظيم مهني للمراجعين الداخليين في ليبيا.
- 4- عدم وجود وثيقة رسمية لقسم المراجعة الداخلية معتمدة من قبل الإدارة العليا توضح مجال عمل المراجعة الداخلية.
- 5- عدم وجود قرار أو منشور من قبل الإدارة العليا يقضي بضرورة اتباع توصيات قسم المراجعة الداخلية، مع عدم تبنى الجهة التي يتبعها قسم المراجعة الداخلية لتوصياته وتضعها موضع التنفيذ.
- 6- عدم إبلاغ المستويات الإدارية الأخرى في الشركات الصناعية الليبية بسلطات وحقوق المراجعين الداخليين وحرّيتهم في مراجعة كل عمليات وأنشطة الشركة.
- 7- شعور المراجعين الداخليين في الشركات الصناعية الليبية بوجود ضغط عليهم من قبل الإدارة العليا.
- 8- عدم تضمن الميزانية التقديرية للشركة تقديرات كافية لاحتياجات قسم المراجعة الداخلية.
- 9- عدم تحديد الاختصاصات بين العاملين في أقسام المراجعة الداخلية وعدم تغيير المهام بينهم من فترة لأخرى.
- 10- تكليف المراجعين الداخليين بأداء أعمال تنفيذية في الشركات الصناعية الليبية أو تكليفهم بمراجعة الأعمال التي سبق لهم تأدية جزء منها أو سبق لهم الإشراف عليها.

- 11- عدم تمكن المراجع الداخلي من اختيار أساليب وإجراءات المراجعة التي يراها مناسبة وعدم حريته في اختيار ما يجب فحصه.
- 12- عدم تمكن المراجع الداخلي من مراجعة أعمال المراجعة قبل إصدار تقرير المراجعة بصورة نهائية.

(ب) التوصيات:

- بناءً على النتائج التي أسفرت عنها هذه الدراسة فإن الباحث يوصي بما يلي:
- 1- ضرورة إنشاء لجان للمراجعة الداخلية في الشركات الصناعية الليبية تتكون من ذوي الخبرات من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين تتولى الإشراف على أعمال أقسام المراجعة الداخلية، وتكون هي المسؤولة عن تحديد صلاحيات ومسؤوليات هذه الأقسام، كما تكون هي المسؤولة عن تعيين وعزل المراجعين الداخليين وتحديد أتعابهم وتقرير مكافأته وترقياتهم.
- 2- ضرورة قيام المراجعين الداخليين العاملين في أقسام المراجعة الداخلية في الشركات الصناعية الليبية بتأسيس جمعية مهنية تضمن حماية استقلالهم والدفاع عن حقوقهم وتتنبى قضاياهم وآرائهم بما يعزز من دورهم ويضمن حقهم في ممارسة وظيفتهم دون تدخل أو ضغط من قبل الإدارات العليا.
- 3- ضرورة قيام الإدارات العليا في الشركات الصناعية الليبية بدعم الاستقلال الفعلي لأقسام المراجعة الداخلية وأن تعطيها الصلاحيات الكافية لأداء مهامها بكفاءة، فهناك مسؤولية كبيرة تتحملها هذه الإدارات في توفير البيئة المناسبة لعمل المراجعين الداخليين لتمكينهم من أداء أعمالهم وتعظيم القيمة المضافة للمراجعة الداخلية.
- 4- يجب وضع لائحة موحدة لقسم المراجعة الداخلية تكون صالحة للعمل بها في جميع الشركات الليبية وتكون معتمدة من قبل الإدارات العليا توضح مجال عمل

- المراجعة الداخلية وصلاحيات المراجعين الداخليين ، ويجب إعلام جميع المستويات الإدارية في الشركات بالحقوق والسلطات الممنوحة للمراجعين الداخليين.
- 5- يجب أن تتضمن الميزانية التقديرية للشركة تقديرات كافية لاحتياجات قسم المراجعة الداخلية من أجل دعم استقلاله.
- 6- ضرورة تحديد الاختصاصات بين المراجعين الداخليين في أقسام المراجعة الداخلية مع ضرورة تغيير المهام بينهم من فترة لأخرى من أجل الحفاظ على موضوعيتهم.
- 7- عدم قيام المراجعين الداخليين بأداء الأعمال التنفيذية في الشركة بالإضافة إلى عدم قيامهم بمراجعة الأعمال التي سبق لهم تأدية جزء منها أو سبق لهم الإشراف عليها.
- 8- يجب أن يكون المراجع الداخلي حراً في اختيار أساليب وإجراءات المراجعة التي يراها مناسبة كما يجب أن يكون حراً في اختيار ما يجب فحصه.
- 10- يجب على المراجعين الداخليين مراجعة أعمال المراجعة قبل إصدار تقرير المراجعة بصورة نهائية.

المراجع

- 1- أخلاط، جميل، (2002)، قياس مدى إدراك الإدارة العليا في الشركات الليبية لأهمية المراجعة الداخلية، رسالة ماجستير غير منشورة، أكاديمية الدراسات العليا، طرابلس.
- 2- إسماعيل، أسماء المهدي، (2006)، تقييم وظيفة المراجعة الداخلية في المصارف المتخصصة، دراسة تطبيقية على مصرف التنمية، رسالة ماجستير غير منشورة، أكاديمية الدراسات العليا، طرابلس.
- 3- الأحمر، حافظ، (2013)، أثر استخدام إدارة الجودة الشاملة على إدارات المراجعة الداخلية، دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية الليبية الحاصلة على شهادة الجودة الدولية، رسالة ماجستير غير منشورة، أكاديمية الدراسات العليا، طرابلس.
- 4- البياتي، محمود مهدي، (2005)، تحليل البيانات الإحصائية باستخدام البرنامج الإحصائي SSPS ، دار الحامد، عمان، الطبعة الأولى.
- 5- الرحاطة، محمد ياسين، (2006)، الخصائص الواجب توافرها في المدقق الداخلي في الشركات المساهمة الأردنية والصعوبات التي تواجهه، مجلة كلية التجارة والاقتصاد، جامعة صنعاء، العدد 25.
- 6- السلامي، عارف عتيق، (2005)، مدى التزام شركات التأمين اليمنية بمعايير التدقيق الداخلي، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة آل البيت، عمان.
- 7- السوافيري، فتحي رزق، ومحمد، أحمد عبد المالك، (2001)، دراسات في الرقابة والمراجعة الداخلية، الإسكندرية، الدار الجامعية.

- 8- الصبان، محمد سمير، وآخرون، (1996)، الرقابة والمراجعة، الإسكندرية، الدار الجامعية.
- 9- الصحن، عبد الفتاح محمد، وسرايا، محمد السيد، (2004)، الرقابة والمراجعة الداخلية على المستوى الجزئي والكلي، الإسكندرية، الدار الجامعية.
- 10- العبادي، مصطفى راشد، (1999)، تطور المراجعة الداخلية بين النظرية والممارسات العملية في ضوء التحديات الاقتصادية والاجتماعية التي تواجه الوحدات الاقتصادية، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، جامعة عين شمس، العدد الأول.
- 11- العمري، أحمد محمد، وعبد المغني، فضل عبد الفتاح، (2006)، مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها في البنوك التجارية اليمنية، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد الثاني، العدد الثالث.
- 12- الفطيمي، محمد مفتاح، (2004)، تقييم فعالية إدارات المراجعة الداخلية بالمصارف التجارية الليبية، رسالة ماجستير غير منشورة، أكاديمية الدراسات العليا، طرابلس.
- 13- المدلل، يوسف سعيد، (2009)، دور وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري، دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة العامة المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة.
- 14- بن يوسف، أسامة صالح، (2008)، تقييم جودة خدمات المراجعة الداخلية من خلال فجوة التوقعات مع دراسة ميدانية في القطاع الصناعي الليبي، رسالة ماجستير غير منشورة، أكاديمية الدراسات العليا، طرابلس.

- 15- حسن، مصطفى عبد السلام، (2007)، تحليل العوامل المؤثرة في أداء المراجع الداخلي، دراسة تطبيقية على شركات النفط الليبية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الجبل الغربي، كلية المحاسبة غريان.
- 16- حسن، مصطفى، (2005)، تقييم مدى استيعاب البيئة المصرية لدور المراجعة الداخلية في الرقابة على تحقيق نظم الجودة: منظور نظرية انتشار الابتكار، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، المجلد 40، العدد الثاني.
- 17- حمادة، عبدو، (2002)، دور المراجعة الداخلية في رفع كفاءة المعلومات المحاسبية في بيئة الحاسوب، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق.
- 18- خلاط، صالح ميلود، ومصلى، عبدالحكيم محمد، (2014)، دور لجان المراجعة في دعم كفاءة وفاعلية وظيفة المراجعة الداخلية في الشركات الصناعية الليبية، المجلة الجامعة، المجلد الأول، العدد 16.
- 19- عاشور، بشير محمد، (1990)، تقييم دور المراجع الداخلي في الشركات الصناعية الليبية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الاقتصاد، جامعة قارونس، بنغازي.
- 20- عبد الله، خالد أمين، (2007)، علم تدقيق الحسابات: الناحية النظرية والعملية، عمان، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الرابعة.
- 21- عبد الله، خالد أمين، (1998)، التدقيق والرقابة الداخلية في البنوك، عمان، دار وائل للنشر.
- 22- عبد ربه، رائد محمد، (2010)، المراجعة الداخلية، دار الجنادرية للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى.

- 23- غير، كاميليا مسعود، (1995)، المقومات الأساسية للمراجعة الداخلية ومدى توافرها في المصارف التجارية الليبية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الاقتصاد، جامعة قاريونس، بنغازي.
- 24- سمهود، فتحي، (2014)، تقويم مدى توافر مقومات تفعيل وظيفة المراجعة الداخلية بشركة الراحلة للخدمات النفطية في ضوء المعايير الدولية المهنية للمراجعة الداخلية، مجلة الاقتصاد والتجارة، جامعة الزيتونة، العدد الخامس.
- 25- كاجيجي، خالد علي، وبيت المال، أحمد عبد الله، (2005)، تقييم واقع وظيفة المراجعة الداخلية بالمصارف الأهلية بليبيا، المؤتمر الأول حول الرقابة الداخلية الواقع والأفاق، أكاديمية الدراسات العليا والبحوث الاقتصادية، طرابلس.
- 26- لبيب، خالد، (2003)، نحو إطار متكامل لضوابط كفاءة أداء مهنة المراجعة الداخلية في مواجهة ظاهرة الفساد المالي في قطاع الأعمال، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، المجلد 40، العدد الأول.
- 27- محمد، أسامة السنوسي، (2008)، مدى توفر الاستقلال في عمل المراجع الداخلي في الشركات الصناعية الليبية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الاقتصاد، جامعة التحدي.
- 28- مسعود، فاطمة محمد، (2009)، مدى تطبيق معايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية بمصرف الجمهورية (الإدارة العامة)، رسالة ماجستير غير منشورة، أكاديمية الدراسات العليا، طرابلس.
- 29- نوار، محمد عاصم، (1990)، دراسات مهنية في المحاسبة والمراجعة، القاهرة، دار النهضة العربية، الطبعة الأولى.

- 30- جمعية المراجعين الداخليين، (2010)، المعايير الدولية المهنية للتدقيق الداخلي، مجلس معايير المراجعة الداخلية <http://www.theiia.org>
- 31- مجمع المراجعين الداخليين، (2002)، معايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية، تعريب صالح ميلود خلاط، محاضرات غير منشورة، معهد تنمية الموارد البشرية، أكاديمية الدراسات العليا، طرابلس.
- 32- الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC، (2001)، معايير التدقيق الدولية، ترجمة جمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينية، الطبعة الأولى.
- 33- Lawrence P. Kalbers, (1992), " Audit Committees and Internal Auditors" , The Internal Auditor, pp37-41.
- 34- Institute of Internal Auditors,(2004), "Standards for The Professional Practice of Internal Auditing " Internal Auditor, Vol.58, Issue. I, [http// www.theiia.org](http://www.theiia.org)