

تقييم المراجعة الداخلية في المؤسسات الليبية في ضوء المعايير الدولية

أ. عبد الكريم أبورويلة
د. إبراهيم الدنفور
د الصالحين الفاخري

ملخص الدراسة

هدفت الدراسة إلى التعرف على واقع عملية التخطيط لعملية المراجعة في المؤسسات الليبية، ودراسة المهام والأعمال التي تقوم بها المراجعة الداخلية في ضوء المعايير الدولية للمراجعة الداخلية، واعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي، كما تم استخدام الاستبيان كوسيلة لجمع البيانات، وتوصلت الدراسة إلى أنه يتم التخطيط لأعمال المراجعة الداخلية بالمؤسسات الليبية العامة، ولكن لا تشمل خطة المراجعة عدد أفراد المراجعة وموازنة المراجعة وخطط التوسيع والتطوير المستقبلي لإدارة المراجعة الداخلية، يقوم كادر المراجعة الداخلية العامل بالمؤسسات الليبية العامة بمهام المراجعة المحاسبية والمراجعة الإدارية (التشغيلية)، يقدم المراجعون الداخليون الخدمات الاستشارية للإدارة العليا والإدارات التشغيلية والعاملين بها بالمؤسسات الليبية مع توجيه النصائح والإرشادات للمؤسسات كلما رأوا حاجة لذلك.

1. مقدمة

تلعب جودة المعلومات دوراً مهماً في نجاح الأعمال وخاصة المعلومات المالية باعتبارها أساساً تبنى عليه القرارات في أي مؤسسة، لذا ظهرت الحاجة إلى التأكد من دقتها وسلامتها، الأمر الذي استدعى ضرورة وجود المراجعة الداخلية كأحدى الأدوات اللازمة للقيام بذلك، وشهدت المراجعة الداخلية تطورات زادت من أهمية دورها الذي تلعبه بالمؤسسات، حيث كان يقتصر دورها على الاهتمام بالمراجعة المحاسبية والمالية بهدف اكتشاف الأخطاء، ثم تطورت لتشمل مراجعة جميع الأنشطة بهدف مساعدة الإدارة للقيام بمسؤولياتها بفاعلية وتوفير الحماية للملاك، ويتم ذلك بمراجعة الالتزام، ومراجعة التشغيل، ومراجعة البيانات المالية وغير المالية، أي أن عملها متواصل على مدار العام (كاروس، 2011؛ أبوسرعة، 2010).

وقد أصبحت المراجعة الداخلية وظيفية تهدف إلى الرقابة المحاسبية والإدارية لتقييم مدى تمشي النظم مع ما تتطلبه طبيعة النشاط، وحسن استخدام الموارد بما يحقق الكفاءة الإنتاجية القصوى، وللقيام بذلك تحتاج المراجعة الداخلية لركائز أساسية ومعايير ومبادئ وقوانين ولوائح تنظم وتحكم

عملها، تعتمد عليها للقيام بأعمالها بالكفاءة والفعالية المناسبة، لذا تم بالعديد من الدول تنظيم عمل مهنة المراجعة الداخلية من الناحية النظرية والعملية، بوضع شروط لممارستها وخلق الهيئات المنظمة لها، ووضع معايير لأداب وسلوك المهنة ومعايير الممارسة العملية.

إن الرفع من كفاءة وظيفة المراجعة الداخلية بما يواكب التطورات يحقق خدمة للمجتمع وللمؤسسات تتمثل في زيادة الثقة في البيانات والمعلومات، مما ينعكس إيجاباً على الاقتصاد الليبي ككل، وللوصول لهذه الغاية ينبغي معرفة الواقع الحالي لوظيفة المراجعة الداخلية في المؤسسات الليبية، الأمر الذي يتطلب تقييم وظيفة المراجعة الداخلية في الوقت الحاضر في ضوء المعايير والارشادات التي صدرت عن المنظمات والهيئات الإقليمية والدولية، سواء ما يتعلق بطريقة إنجازها أو تنظيمها أو أخلاقيات المهنة، والتي منها المعايير الصادرة عن معهد المراجعين الداخليين الأمريكي، التي تعدُّ الأكثر تطبيقاً وانتشاراً باعتبارها معايير استرشادية تساعد على ضمان تطبيق أنشطة المراجعة الداخلية بفاعلية (Dittenhofer, 2001).

وأصبحت المؤسسات في العديد من الدول تسترشد بهذه المعايير الدولية بعد تكيفها مع البيئة المحيطة، حتى تقوم المراجعة الداخلية بمهامها بفاعلية وتعطي ضماناً كبيراً للملاك والإدارة، وتحصل على ثقة أكبر عن مدى فعاليتها في أداء وظيفتها، ويقوي مصداقيتها (كاروس، 2011؛ غلام الله، 2016)، وتعدُّ المعايير المقياس الذي يستطيع المراجع الداخلي في ضوءه أن يُقيّم العمل الذي يقوم به، كما أنها تمثل القاعدة الأساسية التي يستند عليها في عمله بتوفيرها إطاراً مرجعياً وإيجاد دلائل وإثباتات عند تقييم الأداء وزيادة تحسين الإجراءات التنظيمية، وتهتم هذه الدراسة بالتعرف على مدى تطور المراجعة الداخلية في المؤسسات الليبية في ضوء المعايير الدولية تشريعاً وتنظيماً وممارسة.

2. الدراسات السابقة:

دراسة (غفير، 1995) هدفت الدراسة إلى استكشاف مدى توفر المقومات الأساسية لوظيفة المراجعة الداخلية في المصارف التجارية الليبية، حيث تم الاعتماد على المقابلات الشخصية لجمع البيانات، وخلصت الدراسة إلى أنه يتم تكليف بعض المراجعين الداخليين بأعمال تنفيذية يقومون بمراجعتها فيما بعد إلى جانب قيامهم بعمليات المراجعة، مما يتنافى مع مقومات المراجعة الداخلية، وعدم قيام المراجعين الداخليين بعملية تخطيط المراجعة وفحص وتقييم المعلومات.

دراسة (الفطيمي، 2004) وقد ركزت على تقييم فعالية إدارات المراجعة الداخلية بالمصارف الليبية، أي تقييم مقدرة تلك الإدارات على تحقيق الأهداف المنوطة بها من خلال تحديد أهداف عملية المراجعة الداخلية بشكل واضح، وتوفير الموارد اللازمة لوظيفة المراجعة الداخلية، وقد خلصت الدراسة إلى أن الوضع الراهن لوظيفة المراجعة الداخلية في المصارف الليبية بصفة عامة يشوبه الكثير من القصور، مما يقلل من فعاليتها في تحقيق الأهداف الموضوعية لها، ومن أبرز مظاهره اقتصار عمل

أقسام وإدارات المراجعة الداخلية في المصارف الليبية على المراجعة المستندية فقط، وعدم وضع خطط وبرامج مسبقة لأعمالها، كما لا يوجد تحديد واضح لاختصاص كل موظف داخل أقسام وإدارات المراجعة الداخلية.

دراسة (العفيفي، 2009) وهدفت الدراسة إلى التعرف على مدى توفر مقومات التطبيق السليم لمهام المراجعة الداخلية في مواجهة الفساد المالي في الشركات المساهمة العامة، ومدى التزام المراجع الداخلي بمعايير الأداء المهني في مواجهة ظاهرة الفساد المالي في هذه الشركات، وكذلك مدى توفر القدرات المالية والفنية القائمة في مواجهة ظاهرة الفساد المالي فيها، وخلصت الدراسة إلى أن إدارة المراجعة الداخلية تحرص على دراسة وتقويم النظام المحاسبي المستخدم ومدى ملاءمته لتنفيذ العمليات التشغيلية، ومدى تطبيق أساليب ووسائل فنية فاعلة للكشف عن مواطن القصور والضعف في الأداء المالي.

دراسة (بن سلامة، 2009) وقد هدفت إلى تقييم واقع وظيفة المراجعة الداخلية بالمصارف التجارية العامة الليبية العاملة بليبيا، وذلك باستخدام معايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية الصادرة عن معهد المراجعين الداخليين الأمريكي، والمتمثلة في (الاستقلالية، الكفاءة المهنية والتأهيل المهني، نطاق العمل، أسلوب أداء العمل، إدارة وتنظيم قسم المراجعة) كأساس علمي ومنهجي سليم لتقييم وظيفة المراجعة الداخلية، تبين عدم إخضاع جميع الأعمال والأنشطة في هذه المصارف للمراجعة والفحص، وأن إدارات أو أقسام المراجعة الداخلية بهذه المصارف تعمل بطريقة غير منظمة أي دون خطة عمل واضحة.

دراسة (الرجوبي، 2011) هدفت هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على الدور الذي يمكن أن تقوم به المراجعة الداخلية في المؤسسات الصناعية الليبية المدرجة بسوق الأوراق المالية الليبية لدعم الحوكمة في تلك المؤسسات، وتوصلت الدراسة إلى قيام وظيفة المراجعة الداخلية بالمؤسسات الصناعية الليبية بتقييم نظام الرقابة الداخلية، وعملية إدارة المخاطر بما يحقق الحوكمة بالمؤسسات الصناعية الليبية، كما أتضح إسهام وظيفة المراجعة الداخلية في تكوين علاقات جيد بين أطراف الحوكمة بهذه المؤسسات.

3. أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف الآتية:

- التعرف على واقع عملية التخطيط لعملية المراجعة في المؤسسات الليبية.
- دراسة المهام والأعمال التي تقوم بها المراجعة الداخلية فيما يخص المراجعة المالية والإدارية في المؤسسات الليبية.

4. فرضيات الدراسة:

لتحقيق أهداف الدراسة تم صياغة الفرضيات الآتية:

- **الفرضية الأولى:** يتم التخطيط لأعمال المراجعة الداخلية بالمؤسسات الليبية حسب المعايير الدولية.
- **الفرضية الثانية:** قيام أعضاء المراجعة الداخلية العاملين بالمؤسسات الليبية بمهام المراجعة المالية والمراجعة الإدارية (التشغيلية) حسب المعايير الدولية.
- **الفرضية الثالثة:** قيام أعضاء المراجعة الداخلية بتقديم الخدمات الاستشارية للإدارة العليا حسب المعايير الدولية.

5. أهمية الدراسة:

أن تقييم واقع المراجعة الداخلية في البيئة الليبية في ضوء المعايير الدولية للمراجعة الداخلية سيفيد المؤسسات العاملة في البيئة الليبية، من خلال تسليط الضوء على مواطن الضعف في نظام عمل المراجعة الداخلية، مما يعطي ويساعد في تقديم الاقتراحات التي تزيد من كفاءة وفاعلية مهنة المراجعة الداخلية، كما أن نتائج هذه الدراسة ذات أهمية للجهات الرقابية كديوان المحاسبة وهيئة الرقابة الإدارية التي تقوم بالرقابة ومراجعة أعمال ونشاطات المؤسسات الليبية الحكومية، وهي مهمة أيضاً لمكاتب المراجعة الخارجية المعنية بمراجعة أنشطة وأعمال المؤسسات الخاصة.

6. منهجية الدراسة:

لتحقيق أهداف الدراسة تم الاعتماد على المنهج الوصفي، كما تم الاعتماد على البيانات الثانوية عند إعداد الإطار النظري للدراسة من خلال مراجعة الأدب المحاسبي فيما يتعلق بموضوع الدراسة بالاطلاع على الكتب والدوريات والدراسات ذات العلاقة، أيضاً تم استخدام البيانات الأولية التي تم جمعها عن طريق تصميم استبيان كوسيلة رئيسية لجمع البيانات اللازمة لاختبار فرضيات الدراسة. واشتمل مجتمع الدراسة على جميع العاملين في إدارات وأقسام المراجعة الداخلية في جميع المؤسسات الليبية التابعة للقطاعين العام والخاص، ونظراً لصعوبة تغطية جميع هذه المؤسسات في جميع مناطق ليبيا بسبب محدودية الإمكانيات المتوفرة لهذه الدراسة والأوضاع الأمنية التي تمر بها ليبيا، لذلك تم الاقتصار على العاملين في أقسام وإدارات المراجعة في المؤسسات العامة والخاصة وفروعها العاملة بالمنطقة الوسطى.

كما تم تحليل البيانات المتحصل عليها من الاستبيان لاختبار فرضيات الدراسة باستخدام الاختبارات الإحصائية التي تتناسب وطبيعة البيانات التي اشتملت على اختبار Wilcoxon Test واختبار Mann-Whitney Test باستخدام برنامج (SPSS).

7. مفهوم المراجعة الداخلية:

المراجعة الداخلية ظهرت وتطورت تبعاً لتطور الحياة البشرية اقتصادياً واجتماعياً عبر التاريخ، تلبية لحاجة المجتمع المتزايدة من المعلومات والبيانات الموثوقة والعادلة، وقد اشارت معايير الأداء المهني التي أصدرها معهد المراجعين الداخليين الأمريكي (IIA) إلى ضرورة قيام وظيفة المراجعة الداخلية بتقييم المخاطر المرتبطة بنظام الرقابة الداخلية في المؤسسات وكفاءة نظم المعلومات وإمكانية الاعتماد عليها في سلامة المعلومات المالية والتشغيلية وحماية الأصول والالتزام بالقوانين واللوائح والعقود (بن شرودة، 2015، ص9).

وعلى ضوء التطور التاريخي الذي عرفته المراجعة الداخلية ظهرت العديد من التعريفات تبين أهمية وظيفة المراجعة الداخلية وأهدافها ونطاقها.

ولقد ورد أول تعريف للمراجعة الداخلية في إحدى المقالات التي نشرها معهد المراجعين الداخليين (IIA) في عام (1947)، حيث وصفها بأنها "نشاط مستقل للتقييم داخل المؤسسة، يهدف إلى مراجعة العمليات المالية والمحاسبية وغيرها من العمليات كأساس لخدمة الإدارة، بالإضافة إلى القيام بالرقابة الإدارية والخاصة بقياس فعالية الأدوات الرقابية المستخدمة" (كاروس، 2011، ص34).

وفي عام 2004 قدم معهد المراجعين الداخليين الأمريكي (IIA) تعريفاً جديداً للمراجعة الداخلية بأنها "نشاط تأكيدي واستشاري موضوعي ومستقل يهدف إلى تحسين أعمال المؤسسة ويساعدها على تحقيق أهدافها من خلال اتباع مدخل منظم ومنضبط لتقييم وتحسين فاعلية آليات إدارة المخاطر والرقابة والحوكمة" (حمد، 2016، ص185).

ومن خلال التعريفات السابقة للمراجعة الداخلية يمكن اعتبار المراجعة الداخلية بأنها نشاط مستقل بالمؤسسة، يقوم بمهمة الفحص المستمر لوسائل الإدارة الموضوعية تحت تصرفها قصد مراقبة المؤسسة ككل، والتحقق من كافة الإجراءات المعمول بها، وأنها توفر الضمانات الكافية، وأن التنظيمات فعالة والهياكل واضحة ومناسبة، ويقوم بها أعضاء مكتب المراجعة بالمؤسسة، بهدف مساعدة الإدارة في تحقيق أهدافها وتطوير عملياتها لتواكب التغيرات في بيئة المؤسسة الداخلية والخارجية.

بالإضافة إلى أن عمل المراجعة الداخلية اتسع ليشمل جميع أنشطة المؤسسة، مما يعني انتقال عمل المراجعة الداخلية من مراجعة العمليات المحاسبية والمالية، إلى تقييم متانة أنظمة الرقابة الداخلية بالمؤسسة، وقياس كفاءة إجراءات حماية الأصول، وتحديد التزام العاملين بالخطط والسياسات والإجراءات الموضوعية، وتقييم أداء التنظيمات الداخلية بالمؤسسة، وتقديم الخدمة الاستشارية للإدارة

العليا، لذا فعمل المراجعة الداخلية لا يقتصر على تحديد المشكلات ومسبباتها، بل امتد ليشمل تقديم الحلول والمقترحات بهدف تحسين الأداء الكلي للمؤسسة.

8. أهداف المراجعة الداخلية:

يتمثل هدف المراجعة الداخلية في مساعدة جميع أطراف المؤسسة الداخلية على ممارسة سلطاتهم ومسؤولياتهم الملقاة على عاتقهم بشكل فعال، وتمكين الإدارة من اتخاذ القرارات السليمة في ظل تحسين نوعية المعلومات ومساعدتها في الوصول إلى الكفاءة الإنتاجية القصوى للمؤسسة، وتزويدها بالمعلومات عن الأنشطة التي تم فحصها، والتأكد من سلامة نظام الضبط الداخلي والنظام المحاسبي من حيث التصميم والتطبيق، والتحقق من الالتزام بالسياسات والإجراءات من قبل المستويات الإدارية المختلفة ومن كفاءة وفعالية أدائها، وأيضاً المساعدة في اكتشاف نقاط الضعف أو النقص في النظم والإجراءات المستخدمة، وتقديم الاستشارات والمقترحات لتعديل وتطوير تلك النظم والإجراءات لزيادة كفاءتها وفعاليتها، وكذلك توحيد تفسير وفهم السياسات والإجراءات واللوائح والقوانين من قبل العاملين بهدف تحسين الأداء.

وقد حدد معهد المراجعين الداخليين الأمريكي (IIA) هدف المراجعة الداخلية بشكل عام بأنه تحسين وإضافة القيمة لعمليات المؤسسة، وأن أصولها قد تمت المحاسبة عنها وأنها محاطة بالحماية التامة، وقياس الكفاءة التي يتم بها تنفيذ المهام في كل وحدة وكل قسم من أقسام وإدارات المؤسسة، وكذلك التأكد من مساهمة العاملين بالمؤسسة للسياسات والخطط والإجراءات الموضوعية (كافي، لقواق، 2015، ص27).

9. وظائف المراجعة الداخلية:

تتلخص وظائف المراجعة الداخلية في الوظائف التالية (الصحن وسرايا، 2004؛ عدوان وآخرون، 2001):

• الفحص

يمكن تعريف الفحص بأنه نشاط يقوم به المراجع الداخلي للدفاتر والسجلات المحاسبية لمراقبة الأصول والتحقق من التقارير المالية، حيث يقوم المراجع الداخلي بفحص السجلات والرقابة على ممتلكات المؤسسة، وعلى المراجع الداخلي أن يتحقق من تماشي البيانات المسجلة مع ما هو موجود فعلاً من الأصول، ويمتد الفحص والتحقق إلى التقارير المستخرجة من سجلات المؤسسة، حيث إن الإدارة تعتمد إلى حد كبير على المعلومات والبيانات الواردة في هذه التقارير، فمن خلالها يمكن الحكم على نشاط إدارة الائتمان وعلى تحصيل الديون المشكوك فيها، وتدقيق المراجع في عمر هذه الأرصدة يعطي الإدارة ثقة في التقارير المقدمة إليها عن هذه الأرصدة والذي سيكون أساساً لقراراتها.

• التقييم

التقييم هو عملية التقدير الشخصي للمراجع الداخلي لكفاءة أنظمة الرقابة الداخلية بما فيها من رقابة إدارية ومحاسبية ونظم الضبط الداخلي، وكذلك تقييم الأداء لمختلف المستويات الإدارية، بهدف ترشيد وتطوير الأداء الكلي للمؤسسة، فيستطيع المراجع الداخلي أن يُقيم الأنظمة المعمول بها، ويقترح التعديلات عليها من خلال كفاية ودقة المعلومات المختلفة التي يقدمها للإدارة العليا، فعند فحص السجلات المحاسبية والتقارير المالية، يمكن للمراجع الداخلي أن يُقيم نظام المعلومات المحاسبية المتبع وملائمته لنشاط المؤسسة مُظهراً نقاط القوة والضعف فيه ليقترح التعديلات المناسبة له، كما يمكنه تقييم نظام الرقابة الداخلية من خلال إجراء الاختبارات اللازمة لذلك محدداً قدرته في المحافظة على موارد المؤسسة من الضياع والسرقة، ويمكنه تقييم العمل لجميع الإدارات التشغيلية بالمؤسسة، وكفاية العاملين، وتنفيذ السياسات الموضوعية، واتباع الإجراءات التنظيمية، ولهذا فتقييم المراجع شامل لجميع أنشطة المؤسسة المحاسبية والإدارية والفنية، وإذا واجه المراجع الداخلي مسائل تقنية خارج نطاق المعلومات، فبإمكانه الاستعانة بالمختصين.

• مراقبة التنفيذ

من بين الأنشطة التي يمارسها المراجع الداخلي نشاط التنفيذ ويعني مراقبة تطبيق النظم والسياسات المرسومة، ويكون ذلك بالملاحظة وفحص السجلات والتقارير المعدة، والتأكد من أن العمل أنجز كما خُطت له، ولهذا فوضع الخطط ورسم السياسات والإجراءات التنظيمية لا يضمن نجاح المؤسسة إلا إذا تمت المراقبة أثناء التنفيذ، ففحص البنود مستندياً ليس كافياً لتحقيق أهداف المراجعة الداخلية بل يجب مقارنتها مع البنود المقابلة لها في الموازنات المخططة للتعرف على أسباب الانحرافات ومقاديرها، وتقديم الحلول والمقترحات لمعالجتها، ومن الأساليب المتبعة لمراقبة التنفيذ أسلوب الموازنات التخطيطية والتكاليف المعيارية والأرباح والخسائر المحتسبة مقدماً، ويسهم المراجع الداخلي في وضع السياسات المالية والخطط الإنتاجية لتحقيق أهداف المؤسسة، ويقدم تقريره لإظهار النتائج الفعلية مقارنة بالأرقام المخططة ومدى دقة هذه النتائج.

10. أنواع المراجعة الداخلية:

أصبح مجال المراجعة الداخلية أكثر اتساعاً مع التطور المستمر في الحياة الاقتصادية والاجتماعية والقانونية للمؤسسة فشملت استراتيجية المؤسسة إلى غاية فحص والتأكد من الالتزام بتطبيق القوانين واللوائح والإجراءات، وتنقسم المراجعة الداخلية في أي مؤسسة إلى ما يلي (مرابطي، 2012؛ سعودي، 2015):

• المراجعة المحاسبية والمالية

تتمثل في الفحص الكامل والمنظم للسجلات والدفاتر المحاسبية للتحقق من سلامتها وتطابقها مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وذلك لتجنب وقوع أخطاء في التسجيل والتوجيه، واكتشاف الغش والأخطاء وتتبع القيود المحاسبية للعمليات الاقتصادية بالمؤسسة، ومراجعتها حسابياً ومستدياً، كما تشمل فحص كل من النظامين المحاسبي والضبط الداخلي بغرض التأكد من سلامتهما وفعالتهما من حيث التصميم والتنفيذ.

• مراجعة العمليات التشغيلية

وهي نشاط يقوم به المراجع الداخلي لتقييم سير العمليات التشغيلية بالوحدات والأقسام والإدارات المختلفة، وتسمى بمراجعة الأعمال أو العمليات ومراجعة الأداء ومراجعة الوظائف وغيرها وكلها تصب في مفهوم واحد وهو المراجعة التشغيلية، وقد ظهر هذا النوع من المراجعة الداخلية نتيجة التطور الذي عرفته المراجعة الداخلية، فهي امتداد طبيعي لها، وتشتمل على فحص منظم لكافة أنشطة المؤسسة، وللمراجع التشغيلي هدف عام وهو تقييم جودة نظام الرقابة الداخلية في كل جانب من جوانب المؤسسة، كما يعمل على تقييم الخطط والأهداف والإجراءات والهيكل التنظيمي، وفحص انعكاس الآثار غير المالية على أوجه النشاط بالمؤسسة، وفحص وتقييم مدى سلامة ودقة تطبيق الرقابة التشغيلية، ونطاق الالتزام بالسياسات الموضوعية والخطط والإجراءات وفحص وإمكانية الاعتماد على بيانات الإدارة الموجودة داخل المؤسسة، وتقييم جودة الإدارة في تنفيذ المسؤوليات والمهام المخصصة، وإعطاء مقترحات حول التحسينات الممكنة والتأكد من الحماية المادية للأصول.

11. برنامج المراجعة الداخلية:

هناك منهجية متبعة لكل عملية، ويتوقف نجاح المراجع الداخلي على دقة الخطوات المتبعة التي يتبعها في إطار تنفيذ عملية المراجعة الداخلية، وتعد مرحلة التخطيط المرحلة الأولى في عمل المراجعة الداخلية وفيها يطلع المراجع الداخلي على جميع الجوانب بالمؤسسة من أجل الحصول على معلومات كاملة عنها، حتى تكون لدى المراجع الداخلي خلاصة مبدئية عن المؤسسة تمكنه من البدء في التخطيط الأولي لعملية المراجعة، وعند بدء المراجع الداخلي بعمله الميداني يقوم بدراسة نشاط المؤسسة بهدف الحصول على معلومات وبيانات إضافية عن عمليات المؤسسة عادة تكون في شكل مستندات تُرفق بأوراق المراجعة مثل العقد التأسيسي للمؤسسة وهيكلها التنظيمي وخطوات الإنتاج وأماكن المصانع والفروع والوحدات ونظام الرقابة الداخلية والسياسات والإجراءات المحاسبية.

ومن بين الجوانب المهمة في عملية التخطيط تحديد نقاط الضعف والقوة، ويشتمل برنامج المراجعة على خطة تفصيلية للعمل، بحيث يتضمن سير العمل اللازم بطريقة شفافة تظهر العلاقة بين كل إجراء والذي يليه، ويجب على المراجع أو أحد مساعديه التوقيع أمام كل عملية يتم إنجازها

موضحاً الزمن الذي تمت فيه، كما أنه مطالب بإظهار نطاق العمل المطلوب في برنامج المراجعة حتى لا يضيع مساعده وقتهم في تفاصيل غير مطلوبة (مرصاد، 2012).

12. تنفيذ المراجعة الداخلية:

تتمثل هذه الخطوة في تطبيق إجراءات المراجعة الداخلية كما تم تحديدها في البرنامج وأي تعديلات أضيفت لها كمرحلة أولى، وتختلف طريقة أداء المراجع الداخلي تبعاً لاختلاف طبيعة نشاط المؤسسة ونوعية المشاكل التي تؤثر على أداء عملياتها والنظام الإداري المتبع، إلا أن هناك عناصر مشتركة في أداء المراجعة وهي (رشام، 2013، ص66؛ كديدة، 2015، ص12):

■ **التحقق** يختص بالعمليات والحسابات ويكون تفصيلياً ومستمرّاً على مدار العام، فالمراجع الداخلي يستطيع مراجعة جميع العمليات البيع والشراء والنقدية أولاً بأول مع مراجعة المخزون بصورة مستمرة، كما يهدف إلى التأكد من مدى صحة العمليات من حيث الدقة والمستندية وسلامة التوجيه وجمع الأدلة والقوانين التي تثبت صحة ما احتوته الدفاتر والسجلات بما يظهر صدق البيانات لإمكانية الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات، ويستلزم التحقق التفرقة بين الحقائق والآراء حيث إن قوة أي استنتاج تعتمد على قوة اعتماده على الحقائق.

■ **التحليل** ويقصد به الفحص الانتقادي للسياسات الإدارية وإجراءات الرقابة الداخلية والحسابات والإجراءات المحاسبية والمستندات والسجلات والتقارير المالية، مثل الربط بين الاستثمار وعائده بنسبة إجمالي الربح إلى المبيعات، وكذلك التمعن أكثر في الحسابات والتركيز على حركتها بقصد الانتباه إلى الأمور الشاذة، الأمر الذي يتطلب من المراجع الداخلي التحقق منها وتحليلها عن طريق إجراء المقارنات والربط بين العناصر المالية فيما بينها بهدف الوصول إلى نتائج محددة.

■ **الالتزام** ويعني الالتزام بالسياسات الإدارية المرسومة وأداء العمليات وفقاً لطرق والنظم والقرارات الإدارية الصادرة بهدف تحقيق الانضباط بالمؤسسة، فيمكن تحقيق نتائج مرضية للمؤسسة، ولكن ما يهم إدارتها هو تحقق هذه النتائج وفق المصرح به، وبما يتماشى مع السياسات التي وضعتها الإدارة وحتى يدرك المراجع مدى الالتزام المطلوب، عليه الانتقال بين المواقع المختلفة داخل المؤسسة.

■ **التقييم** ويعني قيام المراجع الداخلي بتحديد نتائج الأنشطة المختلفة بالمؤسسة، وذلك بتقييم مدى كفاءة وفاعلية السياسات والإجراءات المتبعة في تحقيق الأهداف، على أن يكون الهدف من هذا التقييم ترشيد استخدام الموارد المتاحة، وتطوير وتحسين مستوى الأداء بالمؤسسة ككل.

■ **التقرير** يبرز التقرير الذي يقدمه المراجع الداخلي آراء فنية حول المشكلة وأهميتها وطريقة معالجتها، وما تم التوصل إليه من نتائج وتوصيات، ويفضّل عرض التقرير على الإدارة محل الفحص لتجنب تشويه الحقائق، وتظهر قدرة المراجع الداخلي على العرض الواعي والواضح لما قام به من فحص وتقصى.

ولقد أشارت المعايير الدولية للمراجعة الداخلية المتعلقة بتنفيذ المراجعة الداخلية وإدارة العمل كما موضح بالجدول رقم (1) الذي يوضح باختصار أهم المعايير الدولية للمراجعة الداخلية الصادرة عن معهد المراجعين الداخليين الأمريكي (IIA) المتعلقة بمعايير بإدارة العمل والتنفيذ. الجدول رقم (1) معايير المراجعة الداخلية المتعارف عليها (كاروس، 2011).

المعايير	مضمون كل معيار
المعايير المتعلقة بإدارة العمل والتنفيذ	إدارة المراجعة الداخلية بطريقة فعالة لضمان تقديم إضافات للمؤسسة.
	طبيعة العمل
	التخطيط للمهمة
	تحقيق وتنفيذ المهمة
	تبليغ نتائج المهمة
	المراقبة
	تحمل الأخطار من قبل الإدارة العامة
إدارة مهمة المراجعة الداخلية بطريقة فعالة لضمان تقديم إضافات للمؤسسة.	
العمل على تطوير إجراءات الرقابة وتحسينها وفق مناهج معينة لجعلها تتماشى مع الأهداف المرسومة.	
تحديد برنامج المراجعة الداخلية لكل مهمة يشمل الأهداف، مجال المهمة، تاريخ ومدة المهمة، والمناهج المعتمد عليها.	
على المراجع الداخلي، تعريف، وتحليل، وتقييم المعلومات اللازمة والاطلاع عليها من أجل تحقيق أهداف المهمة.	
يجب على المراجع تبليغ نتائج المهمة إلى الإدارة العامة والمجلس في شكل تقرير.	
على المراجع متابعة ومراقبة استغلال التبليغ الموجه إلى المديرين	
ضرورة وضع قرارات خاصة تجعل المؤسسة تتحمل الأخطار وتمكنها من تغطيتها.	

13. المعايير الدولية للمراجعة الداخلية:

في سنة (2017) أصدر المعهد الأمريكي للمراجعين الداخليين آخر تحديث للمعايير المراجعة الداخلية، حيث تم تنظيمها في هذا الإصدار كالاتي (IIA, 2017):

أولاً: معايير الصفات

■ 1000-الأهداف، الصلاحيات، المسؤوليات

يجب تحديد أهداف وصلاحيات ومسؤوليات المراجعة الداخلية تحديداً رسمياً ضمن ميثاق المراجعة الداخلية، وبيان دور الميثاق في وضع الأسس لموقع المراجعة في المؤسسة، وتحديد تبعيتها

لأعلى مستوى إداري بالمؤسسة، وضمان حق الاطلاع على السجلات، والوصول إلى الموظفين، والأصول المادية ذات الصلة لأداء مهام المراجعة، وتحديد نطاق العمل. ويجب أن تكون الموافقة النهائية على ميثاق المراجعة الداخلية من الإدارة العليا، وعلى مدير المراجعة الداخلية مراجعة الميثاق دورياً وعرضه على الإدارة العليا، وأن يتم الإقرار في ميثاق بإلزامية المبادئ الأساسية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية، وكذلك ميثاق الأخلاقيات والمعايير وتعريف المراجعة الداخلية، وعلى مدير المراجعة الداخلية مناقشة هدف المراجعة والعناصر الإلزامية من الإطار الدولي للممارسات المهنية مع الإدارة العليا.

■ 1100-الاستقلالية والموضوعية

يجب أن يكون نشاط المراجع الداخلي مستقلاً، بتحرره من الشروط والظروف التي تهدد قدرته على الاضطلاع بمسؤولياته، وتكمن استقلالية المراجع في إمكانية وصوله المباشر ودون أي قيود إلى الإدارة العليا، وتتغرز أكثر بأداء أعماله بموضوعية، وهي نمط ذهني غير متحيز يخول المراجع الداخلي أداء أعمال المراجعة على نحو يجعله يضمن سلامة نتائج وجودة أعماله، ويجب أن يرتبط مدير المراجعة الداخلية بأعلى مستوى إداري في الهيكل التنظيمي للمؤسسة ليتمكن من الاضطلاع بمسؤولياته على أكمل وجه، كما يجب عليه أن يقدم للإدارة العليا تأكيداً سنوياً على الاستقلالية التنظيمية لنشاط المراجعة الداخلية، وأن يتواصل ويتفاعل بشكل مباشر مع الإدارة العليا للمؤسسة، وأن يكون دوره محصوراً داخل إطار المراجعة الداخلية ولا يجب عليه تولي أي مسؤولية خارج هذا الإطار، ويجب أن يتحلى بالصفات الأساسية للمراجع وهي الحياد وعدم الانحياز، فلا يجب أن يكون في وضعية تضارب المصالح المهنية والشخصية، وعليه الإفصاح عما من شأنه التأثير في الواقع أو في الظاهر على استقلاليته أو موضوعته للإدارة العليا، ويجب أن يكون الإفصاح على ضوء ما هو منتظر من نشاط المراجعة الداخلية من ناحية، وعلى ضوء المسؤوليات المنوطة بعهدته مدير المراجعة اتجاه الإدارة العليا كما نص عليه ميثاق المراجعة من ناحية أخرى.

■ 1200-المهارات والعناية المهنية اللازمة

يجب أن يمتلك المراجع الداخلي المعارف والمهارات والكفاءات الأخرى الضرورية للاضطلاع بالمسؤوليات المنوطة به، وهو ما يجب أن يكون عليه نشاط المراجعة الداخلية بصفة كلية، كما يجب على المراجع الداخلي بذل العناية المهنية المطلوبة والمهارة المتوقعة أن يكون عليها، وأن يتحلى بمستوى معقول من التبصر والاعتدال، كما يجب على المراجع الداخلي تحسين قدراته ومهاراته وكفاءاته الأخرى عن طريق التكوين المهني المستمر.

■ 1300-برنامج ضمان وتحسين الجودة

يجب على مدير المراجعة الداخلية أن يُعدّ برنامج ضمان وتحسين الجودة بحيث يغطي كافة جوانب نشاط المراجعة الداخلية، وأن يحتوي هذا البرنامج على تقييمات داخلية وخارجية على السواء، وأن تتضمن التقييمات الداخلية الإشراف المستمر على أداء المراجعة الداخلية، وإجراء عمليات دورية عن طريق التقييم الذاتي أو بواسطة أشخاص آخرين من داخل المؤسسة على أن تتوفر لديهم معرفة كافية بممارسات المراجعة الداخلية، وأن تكون التقييمات الخارجية بمعدل مرة واحدة كل خمس سنوات بواسطة مراجع مؤهل ومستقل من خارج المؤسسة، وفي هذا الإطار يجب أن يناقش مدير المراجعة الداخلية مع الإدارة العليا شكل التقييم الخارجي، ومؤهلات واستقلالية المراجع الخارجي بما يضمن عدم وجود تضارب في المصالح، ومعرفة كافية بممارسات المراجعة الداخلية، وعلى مدير المراجعة رفع نتائج برنامج تأكيد وتحسين الجودة إلى الإدارة العليا بالمؤسسة، وعندما تكون النتائج مدعومة ببرنامج تأكيد وتحسين الجودة على المراجع استخدام عبارة "أن نشاط المراجعة الداخلية مطابق لمعايير الممارسة المهنية للمراجعة الداخلية"، وعلى مدير المراجعة الداخلية أن يفصح إلى الإدارة العليا عن عدم التوافق مع ميثاق الأخلاقيات أو المعايير وآثر ذلك على عمليات المراجعة الداخلية.

ثانياً: معايير الأداء

■ 2000-إدارة نشاط المراجعة الداخلية

يجب على مدير المراجعة الداخلية أن يدير نشاط المراجعة بفعالية من أجل ضمان أن يضيف قيمة للمؤسسة عن طريق التزام الأفراد بميثاق الأخلاقيات والمعايير، وتحقيق الأهداف والمسؤوليات الواردة في ميثاق المراجعة الداخلية، كما يجب عليه أن يعد خطة مبنية على المخاطر من أجل تحديد أولويات نشاط المراجعة بما ينسجم مع أهداف المؤسسة، وعليه أن يبلغ خطط نشاط المراجعة الداخلية والموارد التي تحتاجها بالإضافة إلى أي تغييرات تطرأ عليها في الأثناء إلى الإدارة العليا للموافقة عليها، وأن يتأكد من أن موارد المراجعة الداخلية كافية وتستعمل بفعالية لإنجاز خطة المراجعة التي تمت الموافقة عليها، وأن يعد السياسات والإجراءات الكفيلة بتوجيه نشاط المراجعة الداخلية، وأن يتقاسم المعلومات وينسق النشاطات مع تحديد إمكانية الاعتماد على الخدمات التأكيدية والاستشارية الخارجية، ويجب على مدير المراجعة الداخلية أن يرفع بصفة دورية تقارير إلى الإدارة العليا حول أهداف وصلاحيات ومسؤوليات وأداء نشاط المراجعة الداخلية وفقاً لخطة عمله ومدى الالتزام بالمبادئ وميثاق الأخلاقيات المهنية والمعايير، ويجب أن تتضمن هذه التقارير المخاطر والمسائل الرقابية بما فيها مخاطر الغش والاحتيال والمسائل المتعلقة بالحوكمة وأي مواضيع أخرى تتطلب إثارة انتباه واهتمام الإدارة العليا.

■ 2100-طبيعة العمل

يجب أن يقوم نشاط المراجعة الداخلية بتحسين الأداء الكلي للمؤسسة وإدارة المخاطر والرقابة عليها، إن المصادقية والقيمة المضافة للمراجعة الداخلية تتعززان عندما يكون عمل المراجع الداخلي استباقياً، وتعطي تقييماته آفاقاً جديدة وتأخذ الآثار المستقبلية في الاعتبار، ويجب على المراجع الداخلي تقييم مسار الحوكمة في المؤسسة، وتقديم التوصيات المناسبة لتحسين أساليب الحوكمة بالمؤسسة عبر الإشراف على عمليات إدارة المخاطر والرقابة وتعزيز الأخلاقيات والقيم المناسبة في المؤسسة وضمان فاعلية إدارة الأداء والمساءلة داخل المؤسسة، وإبلاغ المعلومات حول المخاطر والرقابة إلى الجهات المعنية داخل المؤسسة وتنسيق الأنشطة وتبادل المعلومات بين الإدارة العليا والمراجع الخارجي، ويجب أن يساعد نشاط المراجعة الداخلية بالمؤسسة في الحفاظ على الضوابط الرقابية الفعلية من خلال تقييم فعاليتها وكفائتها، والدفع لتحسينها المستمر.

■ 2200-التخطيط للمهمة

يجب على المراجع الداخلي أن يضع مخططاً موثقاً لكل مهمة مراجعة، ويتضمن هذا المخطط أهداف ونطاق والمجال الزمني والموارد المخصصة للمهمة، ويجب على المراجع أن يأخذ بالاعتبار استراتيجيات المؤسسة والأهداف والمخاطر ذات الصلة بالمهمة، وعند وضع خطة عمل المهمة يجب أن يأخذ المراجع الداخلي بعين الاعتبار استراتيجيات وأهداف النشاط الذي يتم إجراء المراجعة عليه والوسائل التي يستعملها هذا النشاط لمراقبة أداء المخاطر المرتفعة والأهداف والموارد والعمليات الخاصة بهذا النشاط، ومدى ملاءمة وفعالية الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة، وفرص إدخال تحسينات مهمة على الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة، كما يجب تحديد أهداف كل مهمة مراجعة، مع ضرورة أن يكون نطاق مهمة المراجعة كافياً بحيث يتم تحقيق أهداف المهمة، وأن يحدد المراجع الداخلي الموارد المناسبة والكافية لتحقيق أهداف المهمة، وذلك بالارتكاز على تقييم طبيعة وتعقيد كل مهمة والقيود الزمنية والموارد المتاحة، ويجب على المراجعين الداخليين إعداد وتوثيق برامج عمل لتحقيق أهداف المهمة.

■ 2300-تنفيذ المهمة

يجب أن يقوم المراجع الداخلي بتحديد وتحليل وتقييم وتوثيق المعلومات الكافية لتحقيق أهداف المهمة، كما يجب عليه أن يؤسس استنتاجاته ونتائج المهمة على تحليلات وتقييمات مناسبة، وأن تكون مهمات المراجعة محل إشراف ملائم بما يكفل تحقيق الأهداف وضمان الجودة وتطوير كفاءات الفريق.

■ 2400-تبليغ النتائج

يجب على المراجع الداخلي أن يبلغ نتائج عمليات المراجعة إلى الإدارة العليا، ويجب أن يتضمن هذا التبليغ أهداف العملية، ونطاقها ونتائجها، ويجب أن يكون التبليغ صحيحاً وموضوعياً

وواضحا وكاملاً وفي أوانه، وإذا احتوى التبليغ النهائي على خطأ أو سهو جسيمين، فإنه يجب على مدير المراجعة الداخلية أن يقوم بإبلاغ المعلومات المصححة إلى جميع الأطراف، ويمكن للمراجع الداخلي أن يفيد بأن مهمته قد تمّ إنجازها وفقاً لمعايير الممارسة المهنية للمراجعة الداخلية" فقط في حال كانت نتائج برنامج تأكيد وتحسين الجودة تدعم هذه الإفادة، ويجب على مدير المراجعة الداخلية تبليغ نتائج عملية المراجعة إلى الأطراف المعنية، وعند إصدار آراء عامة يجب الأخذ بعين الاعتبار استراتيجيات أهداف ومخاطر المؤسسة، ويجب إسناد هذه الآراء العامة بمعلومات كافية وموثوق بها ومفيدة.

■ 2500-متابعة سير العمل

يجب على مدير المراجعة الداخلية أن يُعدّ ويقوم بتعيين نظام متابعة النتائج التي تم إبلاغها إلى الإدارة العليا.

■ 2600-إبلاغ قبول المخاطر

عندما يستنتج مدير المراجعة الداخلية أن الإدارة قد قبلت بمستوى مرتفع للمخاطر غير مقبول بالنسبة المؤسسة، فعليه أن يناقش الأمر مع الإدارة العليا.

14. الدراسة العملية:

لتحقيق أهداف الدراسة تم اختبار فرضياتها من خلال البيانات التي تم جمعها عن طريق الاستبيان، الذي تم تصميمه بناء على نوعية البيانات المطلوبة لتحقيق أهداف الدراسة وقد روعي في تصميمها الشروط الموضوعية الواجبة، وتضمن جزئيين، خصص الجزء الأول منها للمعلومات الديموغرافية للمشاركين كالمؤهل العلمي، والوظيفة، والتخصص، وسنوات الخبرة، وتبعية المؤسسة التي يعمل بها المشارك، أم المحور الثاني خصص لأعداد خطة المراجعة ومهام المراجع الداخلي والخدمات الاستشارية للمراجع الداخلي.

ولتسهيل الإجابة أمام المشاركين في الدراسة تم صياغة الفقرات في الجزء الثاني من الاستبانة على أساس مقياس ليكرث الخماسي (Five Points likert) وقد تم توزيع صحيفة الاستبيان بشكل مباشر (التسليم باليد) وتمت عملية التوزيع والاستلام كما موضح بالجدول رقم (2).

الجدول (2) توزيع الاستبيان على العينة

النسبة	العدد	البيان
100%	105	الاستثمارات الموزعة
21%	22	الاستثمارات المفقودة
79%	83	الاستثمارات المستلمة
93%	77	الاستثمارات الصالحة للتحليل

7%	6	الاستمارات الغير صالحة لتحليل
----	---	-------------------------------

وتم التأكد من تمتع الاستبيان بالصدق والثبات من خلال أن صياغة فقرات صحيفة الاستبيان تم استناداً على الأدبيات المماثلة لدراسة، كما تم عرض صحيفة الاستبيان على مجموعة من ذوي الخبرة والاختصاص لأخذ ملاحظاتهم حولها، أي ما يعرف بصدق المحكمين (Construct Validity)، وتم حساب الثبات في هذه الدراسة باستخدام مقياس ألفا كورنباخ لتحديد درجة ثبات الأداة وعند تطبيق الاختبار وجد أن القيمة الإجمالية لكل المتغيرات تساوي (95.1%)، ويُعدّ هذا مؤشراً جيداً على ثبات الأداة، كما تم تطبيق معامل الثبات ألفا لقياس صدق الأداة باستخدام طريقة الصدق الذاتي، حيث بلغ معامل الصدق (97.5%) وهو مؤشر ممتاز لصدق المقياس المستخدم في الدراسة مما يشير لإمكانية الاعتماد على البيانات المتحصل عليها لإجراء الاختبارات الإحصائية.

1.14: تحليل المعلومات العامة عن المشاركين في الدراسة:

يحتوي هذا الجزء على فقرات تتعلق بمعرفة خصائص عينة الدراسة كالمؤهل العلمي والتخصص والشهادات العلمية وعدد سنوات الخبرة والوضع الوظيفي وتبعية المؤسسة التي يعمل بها المشاركين في الدراسة لأحد القطاعين العام أو الخاص وهي على النحو الآتي:

أولاً المؤهل العلمي:

يُعدّ التأهيل العلمي أحد أهم العناصر التي أشارت إليها المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية، فالمراجع الداخلي المتمتع بالمستوى التعليمي المناسب يزيد من كفاءة الأداء المهني بوظيفة المراجعة بالمؤسسة، الأمر الذي ينعكس إيجاباً على المؤسسة ككل، والجدول (3) يوضح المستويات العلمية لعينة الدراسة.

الجدول (3) خصائص عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

النسبة	العدد	المؤهل العلمي
1.3%	01	دكتوراه
13%	10	ماجستير
68.8%	53	بكالوريوس
16.9%	13	دبلوم عالٍ
100%	77	الإجمالي

يتضح من الجدول (3) أن ما نسبته (1.3%) من المشاركين في الدراسة يحملون شهادة الدكتوراه، بينما (13%) من المشاركين حاصلين على المؤهل العلمي ماجستير، و(68.8%) من المشاركين يحملون مؤهلاً جامعياً البكالوريوس، وما نسبته (16.9%) من المشاركين يحملون المؤهل

العلمي دبلوم عالٍ، أي أن جميع المشاركين في الدراسة يحملون مؤهلات تعليم عالٍ، مما يُعدّ مؤشراً جيداً للتأهيل العلمي للمشاركين وفهمهم لموضوع الدراسة.

ثانياً التخصص العلمي:

يعتبر التخصص العلمي من أهم الشروط الواجب توافرها في المراجع الداخلي، فالمراجع المتخصص في المحاسبة يفيد في المراجعة المحاسبية والمالية، بينما المراجع المتخصص في الإدارة يفيد في المراجعة الإدارية (التشغيلية)، والجدول (4) يظهر التخصصات العلمية لعينة الدراسة.

الجدول (4) خصائص عينة الدراسة من حيث التخصص العلمي

التخصص	العدد	النسبة
محاسبة	74	96.1%
إدارة أعمال	2	2.6%
اقتصاد	1	1.3%
الإجمالي	77	100%

يتضح من الجدول (4) أن نسبة (96.1%) من المشاركين في الدراسة كان تخصصهم محاسبة مالية، وما نسبته (2.6%) من المشاركين كان تخصصهم إدارة أعمال، وما نسبته (1.3%) من المشاركين تخصصهم اقتصاد، أي أن النسبة الأعظم من المشاركين كان تخصصهم محاسبة مالية وهذا يسهم في تعزيز قدرة المشاركين على فهم موضوع الدراسة والأسئلة الواردة بالاستبيان، الأمر الذي يضيف الثقة على البيانات المتحصل عليها منهم.

ثالثاً سنوات الخبرة:

نصت المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية بضرورة توفر الخبرة العملية للمراجع الداخلي، حيث إن تمتع المراجع بالخبرة الكافية في مجال المراجعة الداخلية يسهم بشكل أكثر فعالية في رفع كفاءة وظيفة المراجعة بالمؤسسة من المراجع المبتدئ أو قليل الخبرة، والجدول (5) يوضح الخبرة العملية لعينة الدراسة

الجدول (5) الخبرة الوظيفية للمشاركين في مجال المراجعة

سنوات الخبرة	العدد	النسبة
أقل من 5 سنوات	28	36.4%
من 5 إلى أقل من 10 سنوات	21	27.3%
من 10 إلى أقل من 15 سنة	13	16.8%
من 15 سنة فأكثر	15	19.5%
الإجمالي	77	100%

ومن خلال الجدول (5) نلاحظ ما نسبته (63.6%) من المشاركين في الدراسة تزيد مدة خبراتهم في مجال المحاسبة والمراجعة عن 5 سنوات مما يسهم في تعزيز الثقة في الإجابات المتحصل عليها منهم.
رابعاً تبعية المؤسسة:

لزيادة معرفة واقع المراجعة الداخلية في البيئة الليبية بشكل كامل، تم أخذ هذا الأمر بعين الاعتبار حيث إن المراجعة الداخلية ذات علاقة بجميع مكونات البيئة الليبية المتمثلة في المؤسسات القائمة سواء الخدمية الإنتاجية أو العامة والخاصة، لذا تم مراعاة الأمر، وإضافة فقرة خاصة بذلك، والجدول (6) يوضح تبعية مؤسسات المشاركين لأحد القطاعين العام أو الخاص.

الجدول (6) تبعية المؤسسة

نوع القطاع	العدد	النسبة
العام	41	53.2%
الخاص	36	46.8%
الإجمالي	77	100%

ويتضح من خلال الجدول (6) أن ما نسبته (53.2%) من المشاركين يعملون في مؤسسات القطاع العام، والنسبة الباقية (46.8%) من المشاركين يعملون في القطاع الخاص وهذا سيفيد الدراسة من خلال التقارب بين النسبتين.

2.14: اختبار فرضيات الدراسة:

تناول هذا الجانب من التحليل اختبار فرضيات الدراسة للوصول إلى قرار بشأن رفض أو قبول الفرضيات باستخدام البيانات التي تم الحصول عليها من صحيفة الاستبيان الموزعة على المشاركين في الدراسة، وذلك باستخدام اختبار ولكوكسن (Wilcoxon test)، باعتباره أحد الاختبارات الإحصائية العلمية التي تجرى عندما تكون البيانات لا تتبع التوزيع الطبيعي، أو أن مقياس البيانات ترتيبي، كما أن البيانات المتحصل عليها لا تتبع التوزيع الطبيعي، وهو اختبار مقابل لاختبار (one sample t-test) الذي يجرى عندما تتبع البيانات التوزيع الطبيعي.

أولاً: اختبار الفرضية الأولى (إعداد خطة المراجعة الداخلية):

نصت الفرضية الأولى على (يتم التخطيط لأعمال المراجعة الداخلية بالمؤسسات الليبية العامة حسب المعايير الدولية)، والجدول (7) يوضح نتائج الاختبار المتعلقة بمدى قيام المراجع الداخلي في المؤسسات الليبية بالتخطيط لعملية المراجعة الداخلية.

الجدول (7) نتائج اختبار ولكوكسن لإعداد خطة المراجعة

القرار	Wilcoxon test

ر.م	عند إعداد خطة المراجعة يتم الآتي:	P value	الرتب السالبة	الرتب الموجبة	بشأن H_0	النتيجة
1	تقوم إدارة المراجعة الداخلية بوضع خطة شاملة لعملية المراجعة بالمؤسسة وفقاً للمعايير الدولية المتعارف عليها.	.000	458	1888	رفض	موافق
2	تراعي إدارة المراجعة الداخلية عند وضع خطة المراجعة طبيعة عمل ونشاط وحجم المؤسسة محل المراجعة.	.000	277	1614	رفض	موفق
3	تشمل خطة المراجعة عدد أفراد المراجعة وموازنة المراجعة وخطط التوسيع والتطوير المستقبلي لإدارة المراجعة الداخلية.	.000	344	125	رفض	غير موافق
4	تشمل خطة المراجعة خطة عمل إدارة المراجعة الداخلية والوحدات التابعة لها في مختلف إدارات وفروع المؤسسة محل المراجعة.	.000	304.5	1465.5	رفض	موافق
5	توجد خريطة توضح خطة عمل المراجعة الداخلية مع إيضاح طريقة تنفيذها.	.000	456	1314	رفض	موافق
6	يتم التخطيط الدقيق لكل عملية مراجعة داخلية عن طريق تحديد أهداف كل عملية وتحديد نطاقها وتحديد نوع المعلومات الكافية اللازمة لعملية المراجعة.	.000	306	1585	رفض	موافق
7	يتم الأخذ بعين الاعتبار خطط المؤسسة التشغيلية عند وضع خطة المراجعة الداخلية.	.001	362.5	1068.5	رفض	موافق
8	تعتمد خطة عمل المراجعة الداخلية في تحديد أولوية نشاط المراجع الداخلي على درجة المخاطر المتوقعة بالاتساق مع الأهداف العامة للمؤسسة.	.000	200.5	1510.5	رفض	موافق

أن قيمة (P-Value) في الفقرات ذات الأرقام (1، 2، 4، 5، 6، 7، 8) أصغر من مستوى المعنوية ($\alpha = 0.05$)، وبالنظر إلى مجموع الرتب الموجبة والسالبة نجد أن مجموع الرتب الموجبة أكبر من مجموع الرتب السالبة، وهذا يعني اتجاه المشاركين في الدراسة إلى الموافقة على هذه الفرضية، وبإمعان النظر أكثر في الجدول رقم (7) نلاحظ أن الفقرة رقم (3) كانت القيمة السالبة بها أكبر من القيمة الموجبة مما يعني عدم موافقة المشاركين في الدراسة على هذه الفقرة. وبالتحليل نجد أن أغلب المشاركين في الدراسة يبدون موافقتهم على وجود خطط لتنفيذ عملية المراجعة الداخلية بالمؤسسات الليبية من قبل المراجعين الداخليين العاملين بها، وبما يتفق مع المعايير الدولية للمراجعة الداخلية.

ثانياً: اختبار الفرضية الثانية (مهام المراجع الداخلي):

نصت الفرضية الثانية على (يقوم كادر المراجعة الداخلية العامل بالمؤسسات الليبية العامة بمهام المراجعة المالية والمراجعة الإدارية (التشغيلية) حسب المعايير الدولية)، والجدول رقم (8) يوضح نتائج اختبار الفرضية الثانية المتعلقة بمدى قيام المراجع الداخلي في المؤسسات الليبية بمهام المراجعة التشغيلية.

الجدول (8) نتائج اختبار ولكوكسن لمهام المراجع الداخلي

رقم	مهام المراجع الداخلي:	Wilcoxon test			القرار بشأن H_0	النتيجة
		الرتب السالبة	الرتب الموجبة	P value		
1	مراجعة الأهداف العامة والتفصيلية والتأكد من توافقها مع الإمكانيات المتاحة للمؤسسة.	252	1828	.000	رفض	موافق
2	مراجعة الهيكل التنظيمي للمؤسسة ومدى توافقه مع طبيعة النشاط الذي تمارسه المؤسسة واقتراح التعديلات المناسبة.	198	1233	.000	رفض	موافق
3	مراجعة الأهداف للتأكد من مدى تناسبها مع حجم المسؤوليات الممنوحة لكل مستوى إداري.	464	1306	.000	رفض	موافق
4	التأكد من توافق الموازنات التخطيطية للمستويات الإدارية المختلفة مع الموازنة التخطيطية العامة للمؤسسة.	331	1100	.000	رفض	موافق
5	التأكد من توافق المسؤوليات الممنوحة للمستويات الإدارية مع الموارد المخصصة لها.	330	1155	.000	رفض	موافق
6	التأكد من العمليات المالية.	399	1554	.000	رفض	موافق
7	التأكد من تلاؤم (توافق) نظام الرقابة الداخلية مع طبيعة نشاط المؤسسة، واختبار نظام الرقابة الداخلية بشكل مستمر بهدف تطويره وتحسينه	282.5	1862.5	.000	رفض	موافق
8	التأكد من أن جميع العاملين بالمؤسسة ملتزمون بتنفيذ جميع السياسات والإجراءات الرقابية التي وضعتها إدارة المؤسسة.	193.5	1697.5	.000	رفض	موافق
9	مراجعة نظم الحوافز والتأكد من مدى منح المرؤوسين مكافآت تشجيعية تتوافق ونتائج الأعمال.	337.5	1492.5	.000	رفض	موافق
10	التأكد من وجود معايير فنية تستند عليها الإدارة في إعداد الخطط الإنتاجية.	318	1393	.000	رفض	موافق
11	التأكد من وجود خريطة تنظيمية واضحة تضمن عدم تداخل الاختصاصات بين مختلف المستويات الإدارية.	306	1585	.000	رفض	موافق

من خلال الاطلاع على نتائج اختبار ولكوكسن الواردة بالجدول (8) نلاحظ أن قيمة (P - Value) في الفقرات (1، 2، 3، 4، 5، 6، 7، 8، 9، 10، 11) أصغر من مستوى المعنوية ($\alpha = 0.05$)، وبالنظر إلى مجموع الرتب الموجبة والسالبة نجد أن مجموع الرتب الموجبة أكبر من

مجموع الرتب السالبة وهذا يعني موافقة المشاركين في الدراسة على فرض وجود مهام محددة للمراجعين الداخليين العاملين في المؤسسات الليبية وفقاً لما نصت عليه المعايير الدولية للمراجعة الداخلية.

ثالثاً: اختبار الفرضية الثالثة (الخدمات الاستشارية للمراجع الداخلي):

نصت الفرضية الخامسة على (يقوم المراجع الداخلي بالمؤسسات الليبية العامة بتقديم الخدمات الاستشارية للإدارات العامة بها)، والجدول رقم (9) يوضح نتائج اختبار الفرضية الثالثة المتعلقة بمدى قيام المراجع الداخلي في المؤسسات الليبية بمهام المراجعة التشغيلية.

الجدول (9) نتائج اختبار ولكوكسن للخدمات الاستشارية التي يقدمها المراجع الداخلي

النتيجة	القرار بشأن H_0	Wilcoxon test			يقدم المراجع الداخلي الخدمات الاستشارية الآتية:	ر.م
		الرتب الموجبة	الرتب السالبة	P value		
موافق	رفض	2414.5	286.5	.000	مساعدة الإدارة في تحقيق أهدافها الاستراتيجية.	1
موافق	رفض	1327.5	212.5	.000	تعديل الهيكل التنظيمي للمؤسسة بما يتلاءم وطبيعة النشاط.	2
موافق	رفض	1610	220.0	.000	تعديل نظام الرقابة الداخلية بما يتلاءم مع الهيكل التنظيمي.	3
موافق	رفض	1599.5	291.5	.000	تعديل نظام الحوافز المالية للعاملين وتقديم مقترح بتعديله في حالة عدم فاعلية النظام القائم.	4
موافق	رفض	1564.5	388.5	.000	المساهمة في إعداد الخطط لزيادة الإنتاج.	5
موافق	رفض	1323	273	.000	المساهمة في وضع سياسة ائتمانية أكثر فاعلية.	6

من خلال الاطلاع على نتائج اختبار ولكوكسن الواردة بالجدول (10) نجد أن قيمة (P - Value) في جميع الفقرات ذات الأرقام (1، 2، 3، 4، 5، 6) أصغر من قيمة مستوى المعنوية ($\alpha = 0.05$)، ولكن بالنظر إلى مجموع الرتب الموجبة والسالبة نجد أن مجموع الرتب الموجبة أكبر من السالبة مما يعني موافقة المشاركين في الدراسة على فرض وجود خدمات استشارية يقدمها المراجعين الداخليين العاملين في البيئة الليبية.

15. النتائج

من خلال التحليلات والاختبارات الإحصائية التي أجريت على البيانات المجمعة عن طريق الاستبيان الخاصة بالدراسة تم التوصل إلى النتائج التالية:

1- يتم التخطيط لأعمال المراجعة الداخلية بالمؤسسات الليبية العامة، ولكن لا تشمل خطة المراجعة عدد أفراد المراجعة وموازنة المراجعة وخطط التوسيع والتطوير المستقبلي لإدارة المراجعة الداخلية.

2- وجود وظائف أو أهداف محددة للمراجعين الداخليين العاملين بالمؤسسات الليبية.

3- يقوم كادر المراجعة الداخلية العامل بالمؤسسات الليبية العامة بمهام المراجعة المالية والمراجعة الإدارية (التشغيلية).

4- يقدم المراجعون الداخليون الخدمات الاستشارية للإدارة العليا والإدارات التشغيلية والعاملين بها بالمؤسسات الليبية مع توجيه النصائح والإرشادات للمؤسسات كلما رآوا حاجة لذلك.

16: التوصيات:

أن الوعي بدور المراجعة الداخلية في جميع المؤسسات بمختلف أنواعها أمر مهم يساعد على الاهتمام بها وتفعيل دورها كما نصت عليه المعايير الدولية للمراجعة الداخلية بحيث يتم وضع خطط للنهوض بها من قبل والتي منها إنشاء جهة مهنية تُعنى بشأن المراجعة الداخلية بحيث الإرشادات لنشاط المراجعة الداخلية وتنظيم عملها والحرص على رفع الكفاءة المهنية للعاملين بها، وذلك بتنظيم الدورات ومنح الشهادات المهنية المتخصصة بالمراجعة الداخلية بجميع أنواعها، والتعريف بها وبدورها في تنمية المجتمع واستغلال موارده إلى أقصى حد ممكن.

المراجع:

-أبوسرعة، عبد السلام عبد الله سعيد (2010)، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية دراسة حالة التكامل بين شركة مجني وحازم حسن وشركاهم محاسبون قانونيون KPMG وإدارة المراجعة الداخلية في بنك اليمن والكويت للتجارة والاستثمار في الجمهورية اليمنية، رسالة ماجستير غير منشورة، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر.

-الرجوبي، (2011)، دور المراجعة الداخلية في تفعيل تطبيق حوكمة الشركات - دراسة ميدانية على الشركات الصناعية الليبية، رسالة ماجستير غير منشورة، قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد والعلوم السياسية، جامعة طرابلس، ليبيا.

- الصحن، عبد الفتاح؛ سرايا، محمد حسن (2004)، الرقابة والمراجعة الداخلية على المستوى الجزئي والكلي، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، مصر.

- العفيفي، عبير محمد فتحي (2007)، معوقات عمل وحدات المراجعة الداخلية والآليات المقترحة لزيادة فاعليتها (دراسة تحليلية تطبيقية على مؤسسات السلطة الوطنية الفلسطينية بقطاع غزة)، رسالة ماجستير غير منشورة، قسم المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، عمادة الدراسات العليا، الجامعة الإسلامية، غزة.

-العفيفي، مؤمن محمد حسن (2009)، مدى قدرة المراجع الداخلي من خلال تطبيق معايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية الدولية على مواجهة ظاهرة الفساد المالي في المؤسسات الاقتصادية (دراسة

تطبيقية على الشركات المساهمة العامة العاملة في قطاع غزة)، رسالة ماجستير غير منشورة، قسم المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، عمادة الدراسات العليا، الجامعة الإسلامية، غزة.

- الفطيمي، محمد مفتاح (2004)، تقييم فعالية إدارات المراجعة الداخلية دراسة نظرية تطبيقية بالمصارف التجارية الليبية، رسالة ماجستير غير منشورة، قسم المحاسبة، مدرسة العلوم الإدارية والمالية، أكاديمية الدراسات العليا، طرابلس، ليبيا.

- بن سلامة، علي رمضان علي (2009) تقييم واقع وظيفة المراجعة الداخلية بالمصارف التجارية العامة العاملة بليبيا، رسالة ماجستير غير منشورة، قسم المحاسبة، مدرسة العلوم الإدارية والمالية، أكاديمية الدراسات العليا، طرابلس، ليبيا.

- بن شرودة، الحادة (2015)، أثر التدقيق الداخلي على إدارة المخاطر في ضوء معايير التدقيق الدولية - دراسة ميدانية، رسالة ماجستير غير منشورة، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، الجزائر.

- حمد، منى كامل (2016)، دور الاتجاهات المعاصرة للتدقيق الداخلي في الحد من الفساد المالي والاداري، رسالة ماجستير منشورة، مجلة المحاسب، المجلد 23، العدد 45، كلية اقتصاديات الأعمال، جامعة النهريين، العراق.

- رشام، نيسم (2013)، أهمية المراجعة الداخلية في المؤسسة - دراسة حالة البنك الخارجي الجزائري "BEA" - وكالة البويرة (37)، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أكلي مضد أولحاج - البويرة، الجزائر.

- سعودي، حفصية (2015)، فعالية وأداء وظيفة المراجعة الداخلية في إدارة المخاطر بالمؤسسة الاقتصادية، دراسة ميدانية، رسالة ماجستير غير منشورة، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، الجزائر.

- عدوان، ناصر دادي (2008)، دراسات حالة المحاسبة ومالية المؤسسة، دار المحمدية للنشر، الطبعة الأولى، الجزائر.

- غفير، كاميليا مسعود سالم (1995)، المقومات الأساسية للمراجعة الداخلية ومدى توافرها في المصارف التجارية الليبية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الاقتصاد، جامعة قاريونس، بنغازي، ليبيا.

- غلام الله، جيلالي (2016)، مدى ملائمة معايير التدقيق الداخلي للمؤسسة الجزائرية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي، مجلة الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية، قسم العلوم الاقتصادية والقانونية، العدد (15)، ص 24 - 25.

-كاروس، أحمد (2011)، تصميم إدارة المراجعة الداخلية كأداة لتحسين أداء وفعالية المؤسسة، حالة المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة ENAMC، رسالة ماجستير غير منشورة، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر.

- كافي، محمد؛ نقواق، خالد (2015)، مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي دراسة حالة مديرية سونلغاز "وحدة البويرة"، رسالة ماجستير غير منشورة، قسم المالية والمحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة آكلي محند أولحاج البويرة، الجزائر.

- كديدة، فارس (2015)، مدى تفعيل المراجعة الداخلية لنظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة مطاحن الواحات بتقوت، رسالة ماجستير غير منشورة، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح - ورقلة، الجزائر.

- مرصاد، صالح (2012)، المراجعة الداخلية والتدقيق في البنوك التجارية - دراسة حالة حول التدقيق على عمليات التمويل في بنك البركة الجزائري، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر.

-Dittenhofer, M, (2001), Internal Auditing Effectiveness: An Expansion of Present Methods, Managerial Auditing Journal. Vol. (16) No. (8) pp. 443-450.

- Institute of Internal Auditors IIA, (2017), Code of Ethics and Standards for the Professional Practice of Internal Auditing, available at: <http://www.theiia.org/>.