



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الزاوية

إدارة الدراسات العليا والتدريب

كلية الاقتصاد - قسم المحاسبة

دراسة بعنوان:

أثر إسناد مهام المراجعة الداخلية لمهنيين خارجيين على

كفاءة لجان المراجعة

”دراسة ميدانية على الشركات المدرجة بسوق المال الليبي”

مقدمة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الإجازة العالية (الماجستير) في المحاسبة

إعداد الطالبة:

صفاء عبد العزيز علي عبدالعزيز

بكالوريوس محاسبة سنة 2017- كلية الاقتصاد - جامعة الزاوية

رقم القيد (018501915)

إشراف الأستاذ الدكتور

عماد محمد أبوعجيلة

الدرجة العلمية: أستاذ

(2025 ربيع - 2026م)

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

﴿ اقْرَأْ وَرَبُّكَ الْأَكْرَمُ الَّذِي عَلَّمَ بِالْقَلَمِ عَلَّمَ الْإِنْسَانَ مَا

لَمْ يَعْلَمْ ﴾

بِسْمِ اللَّهِ
الْعَظِيمِ

سورة العلق / الآيات "3-5"

الإهداء

إلى والدي العزيز، صاحب السيرة العطرة، والفكر المستتير الذي أضاء لي دربي بنور العلم والمعرفة، رعاه الله وأطال عمره...

إلى والدتي الغالية، نبع الحنان، التي ألهمتني الصبر والعزيمة، ووضعتني على طريق الحياة، حماها الله وأدامها...

إلى إخوتي وأخواتي، الذين اهتديت بنصحهم حتى اكتمل الحلم، رمز فخري واعتزازي، فأنا منهم وهم مني... إلى كلِّ من قدّم لي يد العون ولو بالكلمة الطيبة...

إليهم جميعاً أهدي ثمرة جهدي...

الباحثة...

شكر وعرفان

مهـما كانت الكلمات والعبارات ستبقى عاجزة عن وصف ما يدور في الخاطر، وما يختلجـه من احترام وتقدير عرفانا بجميله وبرحابة صدره، وطيبة قلبه، وعفة يده وأصله الطيب فهو الذي تكرم بالإشراف على هذه الدراسة وتحمل معي مشاق اظهارها بهذه الصورة أستاذي الفاضل/ الأستاذ الدكتور عماد محمد أبوعجيلة، كما لا يسعني إلا أن أتقدم بأسمى آيات الشكر والامتنان إلى أعضاء اللجنة الأفاضل الذين تكرموا بمناقشة رسالتي، وكذلك الشكر موصول إلى كل أساتذتي بالقسم على رحابة صدرهم وطيب قلوبهم.

ولهم مني جزيل الشكر والاحترام

الباحثة...

المخلص:

هدفت هذه الدراسة إلى بيان أثر إسناد مهام المراجعة الداخلية لمهنيين خارجيين على كفاءة لجان المراجعة في الشركات المدرجة في سوق المال الليبي، وقد اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي لملاءمته لطبيعة الموضوع، وتكوّن مجتمع الدراسة من الشركات المدرجة في سوق المال الليبي، حيث شملت العينة رؤساء مجالس الإدارات والمديرين العاميين ومديري إدارات المراجعة الداخلية والمراجعين الداخليين وأعضاء لجان المراجعة، ولأغراض جمع البيانات تم تصميم استبيان وتوزيع عدد (96) استبانة على أفراد العينة.

واستخدمت الدراسة مجموعة من الأساليب الإحصائية، شملت الإحصاء الوصفي والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري ومعامل ألفا كرونباخ لقياس الثبات، إضافةً إلى اختبار (ت) للتحقق من فرضيات الدراسة، وتوصلت الدراسة إلى بعض النتائج والتي أهمها وجود أثر معنوي وإيجابي لإسناد مهام المراجعة الداخلية لمهنيين خارجيين على كفاءة لجان المراجعة في الشركات المدرجة بسوق المال الليبي، وأن الكفاءة المهنية للطرف الخارجي تمثل عنصراً أساسياً في دعم وتحسين أداء لجان المراجعة، وأن التزام المهني الخارجي ببذل العناية المهنية يعزز من موضوعية وحيادية أعمال المراجعة، بالإضافة إلى أن الاعتماد على المهنيين الخارجيين يعزز الشفافية ويقوي ممارسات الحوكمة المؤسسية داخل الشركات المدرجة، وفي ضوء تلك النتائج أوصت الدراسة بضرورة تشجيع الشركات المدرجة في سوق المال الليبي على الاستعانة بمهنيين خارجيين لتنفيذ أعمال المراجعة الداخلية، وكذلك التأكيد على تطبيق معايير دقيقة لاختيار الطرف الخارجي بحيث تتضمن الكفاءة المهنية والخبرة المتخصصة.

الكلمات الدالة: المراجعة الداخلية، الكفاءة، لجان المراجعة، سوق المال الليبي، الإسناد الخارجي.

Abstract:

This study aimed to demonstrate the impact of assigning internal audit tasks to external professionals on the efficiency of audit committees in companies listed on the Libyan Stock Market. The study relied on the descriptive-analytical method for its suitability to the nature of the topic. The study population consisted of companies listed on the Libyan Stock Market, with the sample including chairpersons of boards of directors, general managers, heads of internal audit departments, internal auditors and members of audit committees. For data collection purposes, a questionnaire was designed and (96) questionnaires were distributed to individuals in the sample. The study used a set of statistical methods, including descriptive statistics, arithmetic mean, standard deviation, and Cronbach's alpha coefficient to measure reliability, in addition to the T-test to verify the study hypotheses.

The study reached several conclusions, most notably the significant and positive impact of assigning internal audit tasks to external professionals on the efficiency of audit committees in companies listed on the Libyan Stock Market.

The professional competence of the external party represents a fundamental element in supporting and improving the performance of audit committees. The external professional's commitment to exercising professional care enhances objectivity and impartiality Audit work. In addition, relying on external professionals enhances transparency and strengthens corporate governance practices within listed companies. In light of these findings, the study recommended encouraging listed companies in the Libyan financial market to engage external professionals to carry out internal audit work, as well as emphasizing the need to apply precise criteria for selecting the external party, including professional competence and specialized experience.

Keywords: Internal audit, efficiency, audit committees, Libyan capital market, outsourcing.

فهرس المحتويات

رقم الصفحة	العنوان
أ	الآية القرآنية
ب	الإهداء
ج	شكر وعرافان
د	الملخص
هـ	ABSTRACT
و	فهرس المحتويات
1	الإطار العام للدراسة
2	المقدمة
3	الدراسات السابقة
3	الدراسات العربية
10	الدراسات الأجنبية
11	مشكلة الدراسة
12	أهداف الدراسة
12	فرضيات الدراسة
13	أهمية الدراسة
13	منهجية الدراسة
14	مجتمع وعينة الدراسة
14	حدود الدراسة
14	متغيرات الدراسة
16	الفصل الأول الإطار النظري للمراجعة الداخلية
17	المبحث الأول: تعريف وتطور المراجعة الداخلية
17	مفهوم المراجعة الداخلية
20	أهمية المراجعة الداخلية
20	أهمية المراجعة الداخلية للإدارة
21	أهمية المراجعة الداخلية للمراجع الخارجي
22	أهداف المراجعة الداخلية
23	الأهداف التقليدية

23	الأهداف الحديثة
24	مهام المراجعة الداخلية
28	المبحث الثاني: إسناد مهام المراجعة الداخلية لمهنيين خارجيين
28	تمهيد
29	ماهية ومفهوم التعاقد الخارجي (الإسناد الخارجي)
30	نشأة وتطوير التعاقد الخارجي (الإسناد الخارجي)
30	الأساس المنطقي للتعاقد الخارجي
32	العوامل التي يجب أخذها في الاعتبار عند اعتماد قرار الإسناد الخارجي للمهام
33	أسباب ودوافع لجوء بعض الشركات إلى التعاقد الخارجي لوظيفة المراجعة الداخلية
34	مراحل أو البدائل المتوفرة عند التعاقد الخارجي على القيام بمهام المراجعة الداخلية
35	استقلالية المراجع الخارجي (المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية)
36	الفصل الثاني لجان المراجعة
37	المبحث الأول: نبذة عن لجان المراجعة
37	تمهيد
37	نشأة وتطوير لجان المراجعة
42	مفهوم لجان المراجعة
44	أهمية لجان المراجعة
46	أهداف لجان المراجعة
48	خصائص لجان المراجعة
50	المهام الأساسية للجان المراجعة
52	المبحث الثاني: العلاقة بين مهام المراجعة الداخلية وكفاءة لجان المراجعة داخل الشركات
52	أولاً- العلاقة من منظور الإشراف والرقابة
52	ثانياً- دعم استقلالية المراجعة الداخلية وأثره على كفاءة لجنة المراجعة
53	ثالثاً- العلاقة في مجال إدارة المخاطر
53	رابعاً- أثر مهام المراجعة الداخلية على جودة قرارات لجنة المراجعة
53	خامساً- العلاقة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح والاحتيايل
54	سادساً- التواصل وتبادل المعلومات كعامل حاسم في العلاقة
54	الخلاصة
	الفصل الثالث الجانب العملي
56	الدراسة الميدانية

56	صدق وثبات أداة الدراسة
62	عرض النتائج
88	ملخص النتائج
89	النتائج والتوصيات
91	قائمة المراجع
99	الملاحق

فهرس الجداول

رقم الصفحة	عنوان الجدول	جدول رقم
57	لاختبار الفرق بين المجموعتين T نتائج اختبار	(1) جدول
58	معاملات الارتباط لفرقات المقياس مع الدرجة الكلية للبعد ومع الدرجة الكلية للمقياس	(2) جدول
59	علاقة الأبعاد بالدرجة الكلية للمقياس	(3) جدول
60	نتائج اختبار ثبات أداة الدراسة (كرونباخ ألفا)	(4) جدول
60	نتائج اختبار الثبات باستخدام طريقة التجزئة النصفية	(5) جدول
63	توزيع عينة الدراسة وفق العمر	(6) جدول
64	توزيع عينة الدراسة وفق المؤهل الأكاديمي	(7) جدول
65	توزيع عينة الدراسة وفق التخصص	(8) جدول
66	توزيع عينة الدراسة وفق سنوات الخبرة	(9) جدول
67	قيم ومعايير كل وزن من أوزان المقياس الخماسي المعتمد من الدراسة	(10) جدول
68	مقياس الأهمية النسبية للمتوسط الحسابي	(11) جدول
68	إجابات أفراد العينة على الفقرات المتعلقة بأثر استقلالية الطرف الخارجي المسند إليه مهام خدمات المراجعة الداخلية على كفاءة لجان المراجعة بالشركات المدرجة بالسوق الليبي	(12) جدول
71	إجابات أفراد العينة على الفقرات المتعلقة بأثر الكفاءة المهنية للطرف الخارجي المسند إليه مهام خدمات المراجعة الداخلية على كفاءة لجان المراجعة بالشركات المدرجة في سوق المال الليبي	(13) جدول
74	إجابات أفراد العينة على الفقرات المتعلقة بأثر التزام الطرف الخارجي المسند إليه مهام خدمات المراجعة الداخلية ببذل العناية المهنية اللازمة على كفاءة لجان المراجعة بالشركات المدرجة في سوق المال الليبي	(14) جدول
76	إجابات أفراد العينة على الفقرات المتعلقة بأثر التزام الطرف الخارجي المسند إليه مهام خدمات المراجعة الداخلية بتطبيق معايير المراجعة الداخلية على كفاءة لجان المراجعة بالشركات المدرجة في سوق المال الليبي	(15) جدول
80	نتائج اختبار KOLMOGOROV-SMIRNOV	(16) جدول
81	لاختبار تأثير درجة الاستقلالية للطرف المسند إليه خدمات المراجعة T نتائج اختبار الداخلية على كفاءة لجان المراجعة بالشركات المدرجة بالسوق الليبي	(17) جدول
82	لاختبار تأثير درجة الكفاءة المهنية للطرف المسند إليه خدمات T نتائج اختبار المراجعة الداخلية على كفاءة لجان المراجعة بالشركات المدرجة بالسوق الليبي	(18) جدول
83	لاختبار تأثير التزام الطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية T نتائج اختبار ببذل العناية المهنية على كفاءة لجان المراجعة بالشركات المدرجة بالسوق الليبي	(19) جدول

85	لاختبار تأثير التزام الطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية T نتائج اختبار بتطبيق معايير المراجعة الداخلية على كفاءة لجان المراجعة بالشركات المدرجة بالسوق الليبي	(20) جدول
86	لاختبار تأثير إسناد مهام المراجعة الداخلية لمهنيين خارجيين على T نتائج اختبار كفاءة لجان المراجعة بالشركات المدرجة في سوق المال الليبي	(21) جدول

فهرس الأشكال

رقم الصفحة	عنوان الشكل	شكل رقم
63	توزيع عينة الدراسة وفق العمر	الشكل رقم (1)
65	توزيع عينة الدراسة وفق المؤهل الأكاديمي	الشكل رقم (2)
66	توزيع عينة الدراسة وفق التخصص	الشكل رقم (3)
67	توزيع عينة الدراسة وفق سنوات الخبرة	الشكل رقم (4)

الإطار العام للدراسة

المقدمة

الدراسات السابقة

الدراسات العربية

الدراسات الأجنبية

مشكلة الدراسة

أهداف الدراسة

فرضيات الدراسة

أهمية الدراسة

منهجية الدراسة

مجتمع وعينة الدراسة

حدود الدراسة

متغيرات الدراسة

المقدمة:

نتيجة للأزمة المالية التي عصفت بالعديد من الشركات والمؤسسات (الحكومية، الخاصة)، وانعكاساتها على بيئة الأعمال وبيئة المحاسبة والمراجعة، بات من المؤكد ضرورة تطوير مهارات القائمين بمهام المراجعة الداخلية، ومن أهم تلك التطورات هو اتجاه المنشآت للحصول على خدمات المراجعة الداخلية من خارج المنشأة عن طريق تكليف المراجع الخارجي بأداء مهام المراجعة الداخلية وهو ما يعرف بالإسناد الخارجي لعملية المراجعة الداخلية. (Caplan, 2007). كل ذلك ساهم في ظهور بعض المصطلحات والمفاهيم المرتبطة بضبط الأداء والممارسات المحاسبية، وذلك من خلال وجوب توفر العديد من الإجراءات التي تضمن شفافية سير الكفاءة، والمحافظة على حقوق المساهمين وضمان دقة التقارير المالية وفعالية إجراءات الرقابة الداخلية، ومنع حدوث الانهيارات بأسواق المال.

كما تم وضع مجموعة من الضوابط والمبادئ الأخلاقية للرقابة المالية وغير المالية على إدارة الشركة، وذلك لحماية المستثمرين والأطراف ذات العلاقة من التلاعب المالي والفساد الإداري وتعزيز الثقة والمصداقية في المعلومات المالية التي يحتاج إليها مستخدميها، وقد سميت تلك الضوابط والمبادئ بحوكمة الشركات، والتي تُعد لجان المراجعة من أهم آلياتها الداخلية، حيث أن نجاح حوكمة الشركات في أي مؤسسة أو شركة يعتمد على نجاح لجنة المراجعة فيها، والفشل في العضوية أو الشكل أو دور لجنة المراجعة يؤدي إلى حدوث فجوة كبيرة في حوكمة الشركات والنظام الموضوع في المنظمة.

حيث تعمل لجان المراجعة بشكل عام على التحقق من كفاية نظام الرقابة الداخلية وتنفيذه بفعالية، وتقديم أي توصيات من شأنها تفعيل النظام وتطويره بما يخدم أغراض المؤسسة، ويحمي مصالح المساهمين والمستثمرين بكفاءة عالية وتكلفة معقولة، ويُعدّ تعيين لجنة للمراجعة من الممارسات الجيدة السليمة للمؤسسة، باعتبارها أمراً لا غنى عنه. (الرحيلي، 2008). تربط لجان المراجعة والمراجعة الداخلية علاقة وثيقة حيث تُعدّ لجنة المراجعة حلقة وصل أساسية مع مجلس الإدارة، وتعمل على الإشراف على استقلالية وفعالية وظيفة المراجعة الداخلية من خلال مراجعة خطط المراجعة السنوية، ومقابلة المراجعين الداخليين بشكل دوري لمناقشة تقاريرهم، يمكن للجنة المراجعة التأكد من كفاءة المراجع الداخلي وسلامة نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة، لذلك جاءت هذه الدراسة للتعرف على أثر إسناد مهام المراجعة الداخلية لمهنيين خارجيين على كفاءة لجان المراجعة.

الدراسات السابقة:

الدراسات العربية:

1. دراسة محمد عبد الفتاح (2011) بعنوان " الإسناد الخارجي لأداء وظائف المراجعة الداخلية وأثرها على استقلال المراجع الخارجي وجودة عملية المراجعة - دراسة ميدانية جامعة عين شمس - مصر، هدفت هذه الدراسة إلى توضيح تأثير الإسناد الخارجي لمهام ووظائف المراجعة الداخلية، على كل من استقلال المراجع الخارجي وجودة المراجعة وكذلك على فجوة التوقعات في المراجعة وتحقيقاً لأهداف الدراسة فقد استخدم الباحث المنهج التحليلي الوصفي في دراسته وقام بتصميم استبانة وزعت على عينة مختارة من المراجعين وأصحاب مكاتب المراجعة الكبرى، وقد توصلت الدراسة إلى بعض النتائج أهمها، أن الإسناد الخارجي لمهام المراجعة الداخلية يؤدي إلى زيادة جودة المراجعة الداخلية الأمر الذي ينعكس على زيادة جودة المراجعة الخارجية وإن الإسناد الخارجي لمهام المراجعة الداخلية للمراجع الخارجي، لا ينقص من استقلاله ولا يشكك في موضوعيته ما دام ملتزماً بمعايير الأداء المهني كما ان ارتباط المراجع بالمنشأة من خلال أداء خدمات بجانب المراجعة يؤدي إلى تضيق فجوة التوقعات وتقليل المخاطر.

2. دراسة الهبري أمينة (2012) بعنوان: التعاقد مع مراجع خارجي للقيام بمهام المراجعة الداخلية وجدوى تطبيقه في المصارف التجارية الليبية"، هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مدى قبول فكرة التعاقد الخارجي للقيام بالمراجعة الداخلية في المصارف التجارية الليبية وكذلك التعرف على إمكانية تطبيق التعاقد الخارجي للمراجعة الداخلية في ظل الأوضاع الاقتصادية والإدارية المهنية الراهنة في تلك الفترة الزمنية وبالإضافة إلى معرفة مدى جدوى تطبيق التعاقد الخارجي للقيام بمهام المراجعة الداخلية في المصارف الليبية، وتوصلت الدراسة إلى عدد من النتائج أبرزها أن التعاقد الخارجي يقدم العديد من المزايا التي تجعل من المصارف التجارية تفكر في الاستعانة بمصادر خارجية لأداء وظيفة المراجعة الداخلية، وأن وجود مراجع من خارج الهيكل التنظيمي للمصرف للقيام بمهام المراجعة الداخلية يوفر استقلالية أكثر لإدارة المراجعة الداخلية، وكذلك أن التعاقد الخارجي للقيام بمهام المراجعة الداخلية سواء كان التعاقد كلي أو بشكل جزئي فهو يلبي العديد من احتياجات الإدارة، كتوفير خبرات جديدة تساعد علي تطوير العمل لتحسين أداء المصرف وتدريب باقي العاملين، كما أوصت الدراسة بوجود جدوى

من تطبيق التعاقد الخارجي للقيام بمهام المراجعة الداخلية كاتجاه حديث يساعد على تطوير وظيفة المراجعة الداخلية وكذلك تحسين كفاءة أداء العمل داخل المصارف التجارية الليبية.

3. دراسة خلاط، مصلي (2014) بعنوان دور لجان المراجعة في دعم كفاءة وفاعلية وظيفة

المراجعة الداخلية في الشركات الصناعية الليبية، هدفت هذه الدراسة إلى دراسة وتحليل دور لجان المراجعة في دعم كفاءة وفاعلية وظيفة المراجعة الداخلية في الشركات الليبية، ولتحقيق أهداف هذه الدراسة تم تطوير قائمة استقصاء وزعت على أعضاء الإدارة العليا والمراجعين الداخليين في الشركات محل الدراسة، وقد تضمنت القائمة على العبارات ذات العلاقة بدور لجنة المراجعة في دعم كفاءة وفعالية وظيفة المراجعة الداخلية في الشركات محل الدراسة، وخلصت الدراسة إلى أن وجود لجان مراجعة في الشركات محل الدراسة يسهم في دعم كفاءة وفعالية وظيفة المراجعة الداخلية.

4. دراسة سمر خالد (2016) بعنوان: تأثير الإسناد الخارجي لمهام وظائف المراجعة الداخلية

على جودة المراجعة - دراسة ميدانية جامعة عين شمس - مصر، هدفت هذه الدراسة بشكل أساسي إلى قياس وتفسير أثر عملية الإسناد الخارجي لمهام المراجعة الداخلية وذلك من خلال دراسة وتحليل أثر عملية الإسناد الخارجي لمهام المراجعة على جودة عملية المراجعة وكما هدفت الدراسة أيضًا للتعرف على بدائل الإسناد والعوامل الرئيسية لقرار الإسناد، ومحاولة الربط بين الإسناد الخارجي لمهام المراجعة الداخلية وجودة عملية المراجعة، وتوصلت الدراسة إلى وجود تباين بين آراء المراجعين الداخليين والخارجيين حول تقديم الإسناد الخارجي الجزئي لمهام المراجعة الداخلية كما توصلت إلى عدم تباين أو فرق بين آراء المراجعين الداخليين والخارجيين حول الإسناد الكلي لمهام المراجعة الداخلية وإن أبعاد الإسناد الخارجي بالنموذج يفسر نسبة 30% من أي تغيرات تطرأ على الجودة بمكاتب المراجعة أما بالنسبة للمراجع الخارجي يتضح أن أبعاد الإسناد الخارجي بالنموذج تفسر ما نسبته 63% من أي تغير يطرأ على الجودة بمكتب المراجعة.

5. دراسة جرمان (2017) بعنوان دور لجان المراجعة في تحسين جودة المعلومات المالية،

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على دور لجان المراجعة في تحسين جودة المعلومات المالية من وجهة نظر الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين والمدققين، وكان من أهم نتائج هذه الدراسة أنه توجد علاقة إيجابية بين كل من استقلالية اللجنة والتأهيل العلمي والخبرة

المالية لها وبين جودة المعلومات المالية، كما أكدت على أهمية تشكيل لجان المراجعة في تعزيز موثوقية أصحاب المصالح على القوائم المالية، وخلصت الدراسة إلى مجموعة من التوصيات أهمها ضرورة توجيه نظر الباحثين المهتمين بأدبيات المحاسبة والمراجعة لدور لجان المراجعة في تحسين المعلومات المالية، والعمل على إنشاء لجان المراجعة في الشركات والمؤسسات، بالإضافة إلى ضرورة قيام المنظمات والجهات المهنية بإصدار معيار للمراجعة يوضح دور هذه لجان.

6. دراسة جاسم، فطمة وعبد الرضا، حسن (2018) بعنوان: " أثر التعاقد الخارجي لوظيفة التدقيق الداخلي على جودة التدقيق الخارجي، دراسة ميدانية على عينة من الحكومات المحلية العراقية "، هدفت الدراسة إلى التعرف على جدوى التعاقد الخارجي لوظيفة المراجعة الداخلية وكذلك بيان أثر اعتماد التعاقد الخارجي لأداء مهام المراجعة الداخلية في جودة المراجعة الخارجية، وتوصلت إلى أن هناك العديد المعوقات التي تواجه المراجع الداخلي منها عدم سلامة بناء الهيكل التنظيمي لقسم المراجعة الداخلية كما ان هناك العديد من العوامل المؤثرة في استقلالية وموضوعية المراجعين الداخليين في الحكومات المحلية، وقد أوصت الدراسة بضرورة أن يكون المسؤول عن تعيين وإقالة مدير إدارة المراجعة الداخلية هو مجالس المحافظة مجتمعة وليس المحافظ متفردا بالقرار إسوة بالدوائر والمؤسسات الأخرى، كما أوصت بضرورة وجود دليل إجراءات معد من قبل إدارة المراجعة الداخلية يسترشد به الكادر الوظيفي داخل إدارة المراجعة الداخلية بالإضافة إلى وضع خطة سنوية شاملة لإدارة المراجعة الداخلية وصولاً إلى وضع استراتيجية شاملة لجميع متطلبات ومهام عمل إدارة المراجعة الداخلية.

7. دراسة الشخي، الجطلاوي (2018) بعنوان: دور لجنة المراجعة في تفعيل المراجعة الداخلية للحد من الفساد المالي في ظل الحوكمة ".هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى ممارسة لجنة المراجعة لمهامها ومسؤولياتها لتفعيل آلية المراجعة الداخلية لمواجهة الفساد المالي، ومعرفة مدى توافر المقومات والصلاحيات لأعضاء لجنة المراجعة، وقد أجريت الدراسة على أعضاء لجنة المراجعة والمراجعين الداخليين في المصارف التجارية العاملة في المنطقة الشرقية التي بها لجان مراجعة، ولتجميع البيانات الأولية المستخدمة في هذه الدراسة تم استخدام استمارة استبيان، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج من أهمها أن أعضاء لجنة المراجعة يقومون بممارسة مهامهم والمسؤوليات المنوطة بهم من أجل تفعيل آلية المراجعة الداخلية

لمواجهة الفساد المالي بدرجة مرتفعة، كما توصلت إلى أن أعضاء لجنة المراجعة يتمتعون بالخصائص والصلاحيات اللازمة لتأدية مهامهم ومسؤولياتهم بدرجة مرتفعة.

8. دراسة بدر، عصام علي فرج بدر (2019) بعنوان: " أثر الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة السعودية، هدفت هذه الدراسة إلى تحديد العلاقة بين الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية وممارسات إدارة الأرباح بهدف التوصل إلى ما إذا كان الإسناد الخارجي لأنشطة المراجعة الداخلية له أثر في الحد من ممارسات إدارة الأرباح أم لا، وتوصلت الدراسة إلى قيام الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة السعودية (محل الدراسة) بممارسة إدارة الأرباح خلال فترة الدراسة من خلال الاستحقاقات الاختيارية، وتوجد علاقة عكسية ذات تأثير معنوي بين جودة أداء مصدر المراجعة الداخلية وبين ممارسات إدارة الأرباح، كما توجد علاقة عكسية ذات تأثير معنوي بين الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية وممارسات إدارة الأرباح وهي ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية أقل من (0.05)، وقد أوصت الدراسة الأخذ بعين الاعتبار هذه العلاقات لأنها منبثقة عن تحليل بيانات فعلية لمجموعة من الشركات، بالإضافة إلى ضرورة قيام البورصة السعودية بإلزام الشركات في حالة الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية التعاقد مع أطراف تتميز بالكفاءة المهنية ومن غير مكاتب المراجعة المنوطة بمراجعة القوائم المالية للشركة وذلك ضماناً لحيادية وموضوعية أنشطة المراجعة الداخلية.

9. دراسة إحميدة، رضا محمد (2021) بعنوان: العوامل المفسرة لضعف دور لجان المراجعة في الحد من الفساد الإداري والمالي"، هدفت هذه الدراسة إلى معرفة العوامل التي تفسر ضعف دور لجان المراجعة في الحد من الفساد الإداري والمالي في المصارف التجارية الليبية المدرجة في سوق المال الليبي، وقد توصلت هذه الدراسة إلى بعض النتائج أهمها: أن هناك ضعف واضح في دور لجان المراجعة في الحد من الفساد الإداري والمالي في المصارف التجارية بسبب ضعف تأهيل وخبرة أعضاء لجان المراجعة، وقصور التشريعات المنظمة لعمل لجان المراجعة، وقد أوصت بضرورة اختيار أعضاء لجان المراجعة من ذوي الخبرة في مجال اكتشاف قضايا الفساد الإداري والمالي، وكذلك ضرورة سن تشريعات وقوانين تنظم عمل لجان المراجعة.

10. دراسة غومة، أنس، (2022) " أثر إسناد مهام المراجعة الداخلية لمهنيين خارجيين على جودة محتوى التقارير المالية"، هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على تأثير الإسناد الخارجي لخدمات المراجعة الداخلية على جودة محتوى التقارير المالية من وجهة نظر طالبي الخدمة في البيئة الليبية، التعرف على درجة الاستقلالية للطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية وتأثيرها على جودة محتوى التقارير المالية، وقد استخدم الباحث المنهج الاستقرائي والمنهج الاستنباطي، وقد اشتملت عينة الدراسة على رؤساء مجالس الإدارات والمديرون العامون وكذلك مديري إدارات المراجعة الداخلية والمراجعين الداخليين والمديرين الماليين للشركات الليبية المدرجة في سوق الأوراق المالية، وقد توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج أهمها: انه يوجد تأثير لإسناد مهمة المراجعة الداخلية لمهنيين خارجيين على جودة محتوى التقارير المالية، وكذلك وجود تأثير للعناية المهنية اللازمة للطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية على جودة محتوى التقارير. كم أوصت الدراسة بدعم وتشجيع الشركات الليبية للتعاقد على إسناد مهام المراجعة الداخلية لمهنيين خارجيين وذلك لأثره على مستوى جودة محتوى التقارير المالية، خاصة فيما يتعلق بضرورة تحديد مسؤوليات المراجعين (الطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية) وذلك للمحافظة على درجة عالية من الاستقلالية والموضوعية، مع ضرورة الكفاءة على تقييم خطة كفاءة المراجعة، الداخلية للطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية من قبل لجنة المراجعة والتابعة لمجلس الإدارة.

11. دراسة الضويلة، سعدون (2024) بعنوان: " دور لجان المراجعة في تضيق فجوة التوقعات في المراجعة الداخلية"، هدفت الدراسة إلى التعرف على دور لجان المراجعة في تضيق فجوة التوقعات في المراجعة الداخلية، وذلك من خلال التعريف بماهية لجان المراجعة وأنشطتها وأهدافها، وبيان مفهوم فجوة التوقعات وأسباب وجودها، وتوضيح دور لجان المراجعة في تحسين جودة أداء المراجعة الداخلية، استخدم الباحث المنهج الوصفي لاختبار فرضيات الدراسة، اعتمدت الدراسة على عينة عشوائية مكونة من (20) مفردة لكل شركة، وزعت على عدد (6) شركات نفطية مملوكة للمؤسسة الوطنية للنفط في ليبيا، توصلت الدراسة إلى أن للجان المراجعة دور في تقليل فجوة التوقعات في المراجعة الداخلية من خلال دعم كفاءة وفاعلية وظيفة المراجعة الداخلية والإشراف عليها، وتدعيم استقلال المراجع الداخلي، وأوصت الدراسة بضرورة قيام لجان المراجعة بالمشاركة في اختيار كافة المراجعين في إدارة المراجعة

الداخلية، والعمل على تعزيز نقاط القوة التي تمكن لجنة المراجعة من تضيق فجوة التوقعات في المراجعة الداخلية.

12. دراسة مصلي، صيدون، خلف الله (2024): " دور لجنة المراجعة في دعم التكامل بين عمل المراجعين الخارجيين والمراجعين الداخليين لتعزيز حوكمة الشركات بالقطاع المصرفي"، هدفت هذه الدراسة إلى التحقق من دور لجنة المراجعة في دعم التكامل بين عمل المراجعين الخارجيين والمراجعين الداخليين بالقطاع المصرفي الليبي لتعزيز حوكمة الشركات، من خلال الإشراف على وظيفة المراجعة الداخلية والرقابة على عملية المراجعة الخارجية وتحقيق التكامل بينهما تحقيقاً لجودة المراجعة وتعزيزاً لحوكمة الشركات بهذا القطاع المصرفي، ولتحقيق أهداف هذه الدراسة، اتبعت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي واستخدم الاستبانة كأداة لجمع البيانات اللازمة لذلك، توصلت الدراسة إلى أنه يوجد دور للجنة المراجعة في الإشراف على وظيفة المراجعة الداخلية ومراقبة عملية المراجعة الخارجية في المصارف التجارية الليبية، كما بينت النتائج أن لجنة المراجعة تدعم التكامل بين عمل المراجعين الخارجيين والمراجعين الداخليين بما يُسهم في تعزيز حوكمة الشركات في القطاع المصرفي الليبي، تسهم نتائج هذه الدراسة في الأدب المحاسبي بتقديم أدلة جديدة من دولة نامية من أجل تحديد سبل تعزيز فعالية هذه اللجنة لتعزيز حوكمة الشركات، كما أن نتائج الدراسة لها آثار على المنظمين ومصرف ليبيا المركزي وأعضاء مجالس الإدارة وأعضاء لجان المراجعة لإيلاء مزيد من الاهتمام نحو الدور الذي تقوم به لجنة المراجعة لدعم هذا التكامل، والتي يؤدي إلى زيادة الثقة في نتائج عملية المراجعة للقوائم المالية التي يتم اعتمادها بالتكامل بين عمل المراجعين الخارجيين والداخليين.

13. دراسة النيجري، الجمل (2025) بعنوان: " أثر جودة المراجعة الداخلية وآليات حوكمة الشركات على تضيق فجوة توقعات المراجعة الداخلية، دراسة ميدانية في الشركات الصناعية في مدينة مصراتة"، هدفت هذه الدراسة إلى معرفة أثر جودة المراجعة الداخلية، وآليات حوكمة الشركات، في تضيق فجوة توقعات المراجعة الداخلية، في الشركات الصناعية؛ بمدينة مصراتة، ويتكون مجتمع الدراسة من موظفي المراجعة الداخلية، والمدراء لعاملين بالشركات، كما كانت عينة الدراسة عينة عشوائية منتظمة، فقد تم توزيع الاستبانة على عدد من موظفي المراجعة الداخلية والمدراء العاملين في الشركات الصناعية بمدينة مصراتة، التي أمكن الوصول إليها، كما تم استخدام المنهج لوصفي التحليلي لدراسة الظاهرة وصفاً دقيقاً، والمنهج الكمي

لجمع البيانات في الجانب العملي، فبعد توزيع الاستبانة على عينة الدراسة؛ تم تجميعها وتفرغها داخل البرنامج الإحصائي للعلوم الاجتماعية SPSS، والذي أجريت عليه مجموعة من التحليلات الإحصائية للوصول إلى نتائج الدراسة، وهي اختبار الصدق والثبات والتحليل الوصفي واختبار التوزيع الطبيعي، الاحصائيات الوصفية واختبار الانحدار البسيط؛ تم التوصل للنتائج التي حققت هدف الدراسة، وهي أن جودة المراجعة الداخلية في الشركات الصناعية بمدينة مصراتة؛ ليس لها أثر معنوي على فجوة توقعات المراجعة الداخلية، كما توصلت إلى أنه يوجد أثر طردي ذو دلالة إحصائية لآليات حوكمة الشركات؛ على فجوة توقعات المراجعة الداخلية، كما أنه من نتائج التحليل الوصفي لمتغير فجوة توقعات المراجعة الداخلية تم استنتاج أن فجوة توقعات المراجعة الداخلية ضيقة في الشركات الصناعية في مدينة مصراتة.

الدراسات الأجنبية:

1. دراسة (Apadore et al، 2026). بعنوان: **The effects of internal audit function investments and outsourcing on audit report lag during the COVID-19 pandemic: Malaysia** هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أثر الاستثمار في وظيفة المراجعة الداخلية وإسنادها الخارجي على تأخر تقرير المراجعة في الشركات الماليزية المدرجة. واعتمدت الدراسة على بيانات (315) شركة مدرجة في بورصة ماليزيا. وتوصلت الدراسة إلى أن زيادة الاستثمار في المراجعة الداخلية، وكذلك إسناد بعض مهامها إلى جهات خارجية، يساهم في تقليل تأخر تقرير المراجعة، بما يعزز توقيت الإفصاح المالي وكفاءة التقارير المالية. كما أكدت الدراسة أن الإفصاح عن ترتيبات وظيفة المراجعة الداخلية، سواء كانت داخلية أو مسندة خارجيًا، يمثل عاملاً مهماً في دعم الشفافية والرقابة .

2. دراسة (Ismail, Mohd-Saleh and Yakob، 2022) بعنوان: **Audit Committee Effectiveness, Internal Audit Function and Financial Reporting Lag: Evidence from Malaysia** هدفت هذه الدراسة إلى دراسة العلاقة بين فعالية لجنة المراجعة، وترتيبات وظيفة المراجعة الداخلية، وتأخر التقارير المالية في الشركات الماليزية المدرجة. وتناولت الدراسة فعالية لجنة المراجعة من حيث الحجم، والاستقلالية، وعدد الاجتماعات، والخبرة، ومؤهلات رئيس اللجنة، كما قارنت بين أداء المراجعة الداخلية داخلياً أو من خلال مزود خارجي. واعتمدت الدراسة على (2284) مشاهدة للشركات المدرجة في ماليزيا خلال الفترة من 2012 إلى 2015. وتوصلت إلى أن ترتيبات وظيفة المراجعة الداخلية وتكلفتها ترتبط بشكل دال بتوقيت التقارير المالية، وأن كفاءة لجنة المراجعة ترتبط بقدرتها على الإشراف على وظيفة المراجعة الداخلية وتحسين جودة المعلومات المالية .

3. دراسة (Baatwah، 2020) بعنوان: **Determinants of Outsourced Internal**

Audit Function: A Further Analysis هدفت هذه الدراسة إلى تحليل العوامل التي تفسر اتجاه الشركات إلى إسناد وظيفة المراجعة الداخلية إلى جهات خارجية، مع التركيز على خصائص مجلس الإدارة، ولجنة المراجعة، والمراجع الخارجي، والإدارة. واعتمدت الدراسة على (767) مشاهدة من سوق ناشئ. وتوصلت إلى أن استقلال مجلس الإدارة والخبرة المحاسبية لأعضاء لجنة المراجعة يرتبطان عكسيًا بإسناد وظيفة المراجعة الداخلية خارجيًا، بما يعني أن الشركات التي تمتلك لجان مراجعة ذات خبرة محاسبية قوية قد تكون أكثر قدرة على دعم وظيفة المراجعة الداخلية داخليًا، بينما تلجأ الشركات الأقل امتلاكًا لهذه الخبرات إلى الإسناد الخارجي لتعويض النقص المهني والفني .

4. دراسة (Scarлата et al، 2019). بعنوان: **Internal Audit Outsourcing in**

Small Organizations: An Exploratory Study هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على العوامل المؤثرة في قرار المنظمات الصغيرة بإسناد بعض أنشطة المراجعة الداخلية إلى طرف خارجي، وخاصة دور لجنة المراجعة في هذا القرار. واعتمدت الدراسة على بيانات مرتبطة بوجود لجنة المراجعة، وعدد اجتماعاتها، ومدى حضور المدير التنفيذي للمراجعة الداخلية لاجتماعاتها. وتوصلت الدراسة إلى وجود علاقة إيجابية بين مشاركة لجنة المراجعة وقرار الإسناد الخارجي لبعض أنشطة المراجعة الداخلية، حيث تبين أن المنظمات التي لديها لجان مراجعة أكثر نشاطًا وتواصلًا مع إدارة المراجعة الداخلية تكون أكثر ميلًا إلى استخدام الإسناد الخارجي لتعزيز الخبرة وتحسين كفاءة وظيفة المراجعة الداخلية .

5. دراسة (Alqaraleh، 2025) بعنوان: **Navigating Financial Clarity: The**

Impact of Internal Audit Outsourcing and Internal Auditor Experience هدفت هذه الدراسة إلى اختبار أثر إسناد المراجعة الداخلية وخبرة المراجع الداخلي على قابلية فهم المعلومات المالية. وركزت الدراسة على أن الاستعانة بخبرات خارجية في أداء بعض مهام المراجعة الداخلية يمكن أن يسهم في تحسين جودة المعلومات المالية ووضوحها لمستخدمي القوائم المالية، خاصة عندما يقترن ذلك بخبرة مهنية مناسبة لدى القائمين على عملية المراجعة. وتوصلت الدراسة إلى أن الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية والخبرة المهنية للمراجع الداخلي يرتبطان بتحسين وضوح التقارير المالية، بما يدعم دور لجان المراجعة في تعزيز الشفافية والرقابة داخل الشركات .

مشكلة الدراسة:

أدى الدور الكبير لخدمات المراجعة الداخلية إلى زيادة أهميتها كجزء من نظام الرقابة الداخلية للمنظمة، معززاً بذلك المطالب التي تفرض على المراجعين الداخليين توفر كفاءات ومهارات ومعرفة أعلى من ذي قبل ليتمكنوا من مواكبة الأحداث الاقتصادية المتلاحقة لتلبية احتياجات العملاء والمستفيدين من خدماتهم، ولذلك تواجه العديد من المنظمات اختيار ما إذا كان ينبغي تطوير هذه الكفاءات بالشكل الأوسع داخليا أو إسناد مهام المراجعة الداخلية لطرف خارجي وهو ما يعرف بالاستعانة بالمصدر الخارجي، وقد ازدادت وتيرة الاهتمام بقضية الاستعانة أو الإسناد الخارجي لأنشطة المراجعة الداخلية بشكل كبير في الآونة الأخيرة، خاصة بعد اتساع أهداف المراجعة الداخلية وتطورها، وهي بذلك تقدم قيمة مضافة لدى الجهة المستفيدة من تقارير المراجعة.

وأشارت العديد من الدراسات السابقة التي أجريت على البيئة الليبية إلى وجود ضعف في أداء إدارة المراجعة الداخلية في أغلب المصارف التجارية الليبية ومن أهم هذه الدراسات المشار إليها هي دراسة (الهبري، 2012)، والتي توصلت إلى أن أسباب اللجوء للتعاقد الخارجي على أداء وظيفة المراجعة الداخلية هو تدني مستوى خبرة المراجعين الداخليين، وكذلك للتقليل من مخاطر المراجعة الناتجة من ضعف نظام الرقابة الداخلية وكماحولة لمعالجة مثل هذه المشاكل والقصور في إدارة المراجعة الداخلية فإنه يتم إتباع أسلوب الإسناد الخارجي لمهام المراجعة الداخلية لمهنيين من خارج المنشأة، كذلك دراسة (احميدة، 2021)، التي توصلت إلى أن هناك ضعف واضح في دور لجان المراجعة في الحد من الفساد الإداري والمالي في المصارف التجارية بسبب ضعف تأهيل وخبرة أعضاء لجان المراجعة، وقصور التشريعات المنظمة لكفاءة لجان المراجعة.

كما أظهر أيضاً تقرير ديوان المحاسبة الليبي لعام (2017)، فسادا كبيرا في كثير من المؤسسات الحكومية، الأمر الذي يجعل الباحثين وكذلك المهتمين، يتساءلون عن لجان المراجعة بتلك المؤسسات ودورها في الحد من هذا الفساد الذي استشرى حسب التقرير في معظم القطاعات الاقتصادية.

وبناءً على ما سبق فإن مشكلة الدراسة تتمحور حول التساؤل الرئيس التالي:

(هل يوجد أثر للإسناد الخارجي لمهام المراجعة الداخلية على كفاءة لجان المراجعة بالشركات

المدرجة في سوق المال الليبي.)؟

والذي تنبثق عنه التساؤلات الفرعية التالية:

- 1- هل يوجد أثر لدرجة الاستقلالية للطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية على كفاءة لجان المراجعة بالشركات المدرجة في سوق المال الليبي؟
- 2- هل يوجد أثر لدرجة الكفاءة المهنية للطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية على كفاءة لجان المراجعة بالشركات المدرجة في سوق المال الليبي؟
- 3- هل يوجد أثر لالتزام الطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية ببذل العناية المهنية على كفاءة لجان المراجعة بالشركات المدرجة في سوق المال الليبي؟
- 4- هل يوجد أثر لالتزام الطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية بتطبيق معايير المراجعة الداخلية على كفاءة لجان المراجعة بالشركات المدرجة في سوق المال الليبي؟

أهداف الدراسة:

تهدف الدراسة بشكل رئيسي إلى:

- 1- بيان أثر درجة الاستقلالية للطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية على كفاءة لجان المراجعة بالشركات المدرجة في سوق المال الليبي.
- 2- معرفة أثر درجة الكفاءة المهنية للطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية على كفاءة لجان المراجعة بالشركات المدرجة في سوق المال الليبي.
- 3- التعرف على أثر التزام الطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية ببذل العناية المهنية على كفاءة لجان المراجعة بالشركات المدرجة في سوق المال الليبي.
- 4- الوقوف على أثر التزام الطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية بتطبيق معايير المراجعة الداخلية على كفاءة لجان المراجعة بالشركات المدرجة في سوق المال الليبي.

فرضيات الدراسة

بناء على مشكلة الدراسة وأهدافها يمكن صياغة الفرضية الرئيسية للدراسة كالآتي:
(يوجد تأثير لإسناد مهام المراجعة الداخلية لمهنيين خارجيين على كفاءة لجان المراجعة بالشركات المدرجة في سوق المال الليبي).

- 1- تؤثر درجة الاستقلالية للطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية على كفاءة لجان المراجعة بالشركات المدرجة في سوق المال الليبي.

- 2- تؤثر درجة الكفاءة المهنية للطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية على كفاءة لجان المراجعة بالشركات المدرجة في سوق المال الليبي.
- 3- يؤثر التزام الطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية ببذل العناية المهنية على كفاءة لجان المراجعة بالشركات المدرجة في سوق المال الليبي.
- 4- يؤثر التزام الطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية بتطبيق معايير المراجعة الداخلية على كفاءة لجان المراجعة بالشركات المدرجة في سوق المال الليبي.

أهمية الدراسة

تتمثل أهمية الدراسة في الآتي:

أولاً- الأهمية العلمية، وتتمثل في:

- 1- اهتمامها بالإسناد الخارجي لخدمات المراجعة الداخلية لمهنيين خارجيين باعتبار المراجعة الداخلية أحد أهم عناصر ومكونات نظام الرقابة الداخلية.
- 2- تساهم في تحديد مفهوم الإسناد الخارجي لخدمات المراجعة الداخلية وآثارها على كفاءة لجان المراجعة.

ثانياً - الأهمية العملية، وتتمثل في:

- 1- دراسة وبيان تأثير الإسناد الخارجي لخدمات المراجعة الداخلية على كفاءة لجان المراجعة.
- 2- دراسة مفهوم الإسناد الخارجي لمهام المراجعة الداخلية يساهم في تفسير العلاقة بين المراجعة الخارجية والمراجعة الداخلية.
- 3- إيضاح الآثار المتوقعة للإسناد الخارجي على أداء المراجع الداخلي.

منهجية الدراسة

تنقسم منهجية الدراسة إلى:

➤ منهج الدراسة:

سوف يتم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي والذي يعتمد على دراسة الظاهرة كما توجد في الواقع، وذلك لوصف أثر إسناد مهام المراجعة الداخلية لمهنيين خارجيين على كفاءة لجان المراجعة، وتحليل البيانات المتحصل عليها.

مجتمع وعينة الدراسة

➤ أولاً: مجتمع الدراسة

تكون مجتمع الدراسة من جميع أعضاء مجالس الإدارة، وموظفي إدارات المراجعة الداخلية، وأعضاء لجان المراجعة، بالشركات المدرجة في سوق المال الليبي.

➤ ثانيًا: عينة الدراسة

اشتملت عينة الدراسة على رؤساء مجالس الإدارات والمديرين العاميين وكذلك مديري إدارات المراجعة الداخلية، والمراجعين الداخليين، وأعضاء لجان المراجعة، بالشركات المدرجة في سوق المال الليبي.

مصادر المعلومات

➤ المصادر الأولية: تصميم استبانة لجمع البيانات المتعلقة بالدراسة.

➤ المصادر الثانوية: تم الاطلاع على الكتب والدراسات السابقة والرسائل والمجلات العلمية والتقارير التي تناولت موضوع الدراسة.

حدود الدراسة

➤ الحدود المكانية: تقتصر هذه الدراسة على الشركات المدرجة بالسوق المالي الليبي.

➤ الحدود الزمنية: تقتصر نتائج هذه الدراسة على الفترة الزمنية التي سوف تجري فيها (2024-2025).

➤ الحدود الموضوعية: يقتصر موضوع الدراسة على أثر إسناد المراجعة الداخلية لمهنيين خارجيين على كفاءة لجان المراجعة بالشركات المدرجة بالسوق المالي الليبي.

➤ الحدود البشرية: رؤساء مجالس الإدارة، ومديري إدارات المراجعة الداخلية، والمراجعين الداخليين، وأعضاء لجان المراجعة، بالشركات المدرجة بالسوق المالي الليبي.

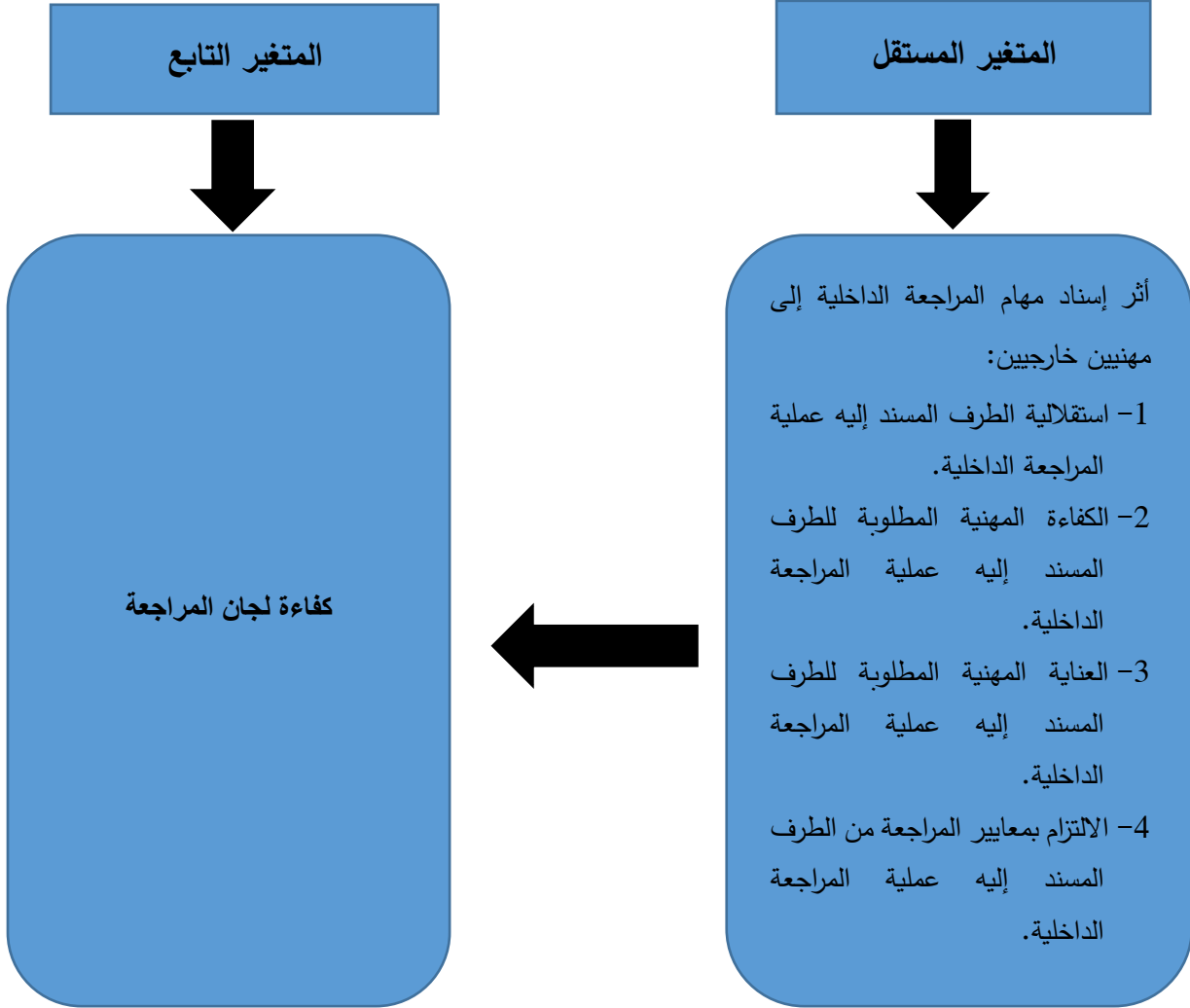
متغيرات الدراسة

تم الاعتماد في هذه الدراسة على متغيرين وهما:

➤ المتغير المستقل: أثر إسناد مهام المراجعة الداخلية لمهنيين خارجيين.

➤ المتغير التابع: كفاءة لجان المراجعة.

أنموذج الدراسة



المصدر: من إعداد الباحثة.

شكل (1) أنموذج الدراسة من إعداد الباحثة

الفصل الأول
الإطار النظري المراجعة الداخلية

المبحث الأول

تعريف وتطور المراجعة الداخلية

تمهيد:

تُعد المراجعة الداخلية من الوظائف الإدارية والرقابية المهمة التي شهدت تطورًا ملحوظًا مع تطور بيئة الأعمال واتساع حجم المؤسسات. فلم تعد تقتصر على فحص السجلات واكتشاف الأخطاء، بل أصبحت أداة فعالة لتقييم نظم الرقابة الداخلية وتحسين الأداء ودعم الحوكمة. ومن ثم يتناول هذا المبحث تعريف المراجعة الداخلية وبيان مراحل تطورها وأهميتها داخل المؤسسة الحديثة.

مفهوم المراجعة الداخلية

أصبحت المراجعة الداخلية بمثابة العين الساهرة على مصالح المؤسسة، إذ أصبح وجودها لا غنى عنه، فهي وسيلة للوصول إلى خدمة أطراف عديدة، وتضمن للمؤسسة الحماية من مختلف الأخطار التي قد تتعرض لها، كما تهتم بالبحث عن الضمانات من حيث نوعية المعلومات، وجودتها، وكفاءتها، وعدالتها، وتتخذ كأساس لاتخاذ القرارات المختلفة، بالإضافة إلى أن للمراجعة الداخلية دور كبير في تقديم نظرة جديدة داخلية عن المؤسسة.

فالمراجعة الداخلية وظيفة داخل المؤسسة يتم من خلالها مراجعة جميع الأنشطة الداخلية للمؤسسة بهدف مساعدة الإدارة للقيام بمسؤولياتها بفاعلية وكفاءة، حيث يهتم المراجع الداخلي بمراجعة الالتزام ومراجعة التشغيل ومراجعة البيانات المالية، ومع تطور حجم المنشأة وانتشارها جغرافيا على نطاق واسع زادت الحاجة إلى أساليب للتحقق من الالتزام بتنفيذ السياسات الإدارية التي تكفل توفير الحماية لأصول المشروع وضمان الدقة للبيانات، ولهذا نشأت المراجعة الداخلية لمساعدة الإدارة في مواجهة هذه المتطلبات.

وقد تطورت المراجعة الداخلية واختلف التطور من صناعة إلى أخرى بل من شركة إلى أخرى داخل ذات الصناعة، وأدى التطور إلى إضافة بُعد جديد وهو تقييم أداء العمليات للوقوف

على مدى كفاءة هذا الأداء، ومع ذلك فإن هناك بعض المشروعات لا زالت تركز على المراجعة بمفهومها التقليدي الذي يقتصر على التحقق التفصيلي للسجلات المحاسبية وحماية الأصول. وقد انعكس هذا التطور على تعريف المراجعة الداخلية وأهدافها ونطاقها وطريقة أدائها. (صحن وكامل، 2000: 213)

وإن المراجعة الداخلية مفهوم ليس بالجديد فقد عرفت منذ فترة زمنية، ومرت بمراحل تطوير، فبعد أن كانت رقابة مالية مستمرة هدفها اكتشاف الخطأ والغش، أصبحت تقوم على شمولية المراجعة النوعية والاستشارية لتحسين الأداء، ويرجع بداية الاهتمام بالمراجعة الداخلية إلى إنشاء معهد المراجعين الداخليين (IIA) في الولايات المتحدة الأمريكية عام 1941، وهذه الخطوة يمكن اعتبارها الخطوة الأساسية في مجال التجسيد المهني للمراجعة الداخلية، حيث ساهم منذ إنشائه في تطوير المراجعة الداخلية واتساع نطاق الانتفاع بخدماتها، وقد عمل المعهد على تدعيم وتطوير المراجعة الداخلية عن طريق بذل الجهود المختلفة (اللوردات، 2006: 33).

ووردت العديد من التعاريف التي تناولت المراجعة الداخلية، نذكر منها الآتي:

- تُعرف المراجعة الداخلية بأنها " عملية فحص المستندات والدفاتر والسجلات المالية مما يمكن القائم بعملية المراجعة (مراجع الحسابات Auditor)، من تكوين رأي فني عما تم إثباته بها من حيث صحته ودقته، مع التأكد من الأسس المتبعة في عملية الإثبات، الأمر الذي يفضي إلى إبداء رأي فني ومستقل عن دلالة المركز المالي للوحدة الاقتصادية محل الفحص والمراجعة. (الحداد، 2012: 33).

- كما عرفت المراجعة الداخلية من قبل معهد المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية بانها " نشاط مستقل، موضوعي واستشاري، مصمم ليزيد من قيمة الشركة، وتحسين عملياتها، ويساعد المراجعة الداخلية في تحقيق أهدافها من خلال منهجية منتظمة، وتطوير فعالية إدارة المخاطر وضبط وإدارة العمليات ". (أمين وآخرون، 2017: 250)

إلا أن تعريف معهد المراجعين الداخليين الأمريكي IIA يُعدّ أعم وأشمل، حيث عرف المراجعة الداخلية بأنها " وظيفة التقييم المستقلة، التي يتم استحداثها داخل المنظمات الاقتصادية للعمل على فحص وتقييم الأنشطة الاقتصادية والمالية والإدارية بها، ورفع تقرير بما تم من فحص وتقييم للإدارة العليا للمنظمة لكي تتخذ ما تراه مناسباً من قرارات إذا كانت هناك الحاجة إلى ذلك " (عبد الوهاب، 275)

كما عرفها البعض بأنها " مجموعة من أوجه النشاط المستقلة داخل المشروع تنشئها الإدارة للقيام بخدماتها في تحقيق العمليات والقيود بشكل مستمر لضمان دقة البيانات المحاسبية والإحصائية وفي التأكد من كفاية الاحتياطات المتخذة لحماية أصول وأموال المنشأة، وفي التحقق من إتباع موظفي المنشأة للسياسات والخطط والإجراءات الإدارية المرسومة لهم، وأخيراً في قياس صلاحية تلك الخطط والسياسات وجميع وسائل المراقبة الأخرى في أداء أغراضها واقتراح التحسينات اللازم إدخالها عليها وذلك حتى يصل المشروع إلى درجة الكفاية الإنتاجية القصوى". (عبدربه، 2010)

كما عرفت على أنها: مجموعة من الإجراءات التي تنشأ داخل الشركة لغرض التحقق من تطبيق السياسات الإدارية والمالية المرسومة. (سيف الدين سالم محمد: 2002)

ومن التعاريف الحديثة للمراجعة الداخلية، تعريف المعهد الفرنسي للمراجعة والمستشارين الداخليين IFACI " المراجعة الداخلية هي نشاط مستقل وموضوعي يهدف إلى إعطاء ضمانات للشركة حول درجة تحكمها في العمليات التي تقوم بها، مع تقديم نصائح للتحسين والمساهمة في خلق القيمة المضافة". (حمود ياسين: 2014-2015)

تري الباحثة أن المراجعة الداخلية تمثل نشاطاً رقابياً مستقلاً وموضوعياً داخل المنشأة، يهدف إلى تقييم وتحسين كفاءة وفعالية العمليات والأنظمة المالية والإدارية، من خلال فحص الأداء والتحقق من الالتزام بالسياسات والإجراءات المعتمدة، بما يسهم في حماية الأصول، وضمان دقة المعلومات ، ودعم متخذي القرار، وتحقيق القيمة المضافة للمؤسسة.

أهمية المراجعة الداخلية

كانت المراجعة الداخلية في بدايتها الأولى وكان المراجع الداخلي يتصيد الأخطاء للعاملين داخل المنشأة وكان يطلق عليه مدقق الأرقام، وكانت الوظيفة الأساسية للمراجعة الداخلية أقرب إلى الحماية، الأمر الذي أدى بالأشخاص الذين تراجع أعمالهم أن يطلقوا على المراجع الداخلي لفظ جاسوس الإدارة أو عين الإدارة حيث كان المراجع الداخلي في خدمة إدارة المشروع، وبعد ذلك ظهرت نظرة أخرى للمراجعة الداخلية على أنها امتداد لخدمات المراجع الخارجي، أي أن خدمات المراجع الداخلي تخدم المراجع الخارجي ومن ثم خدمة أصحاب المشروع، وكانت هذه النظرة ضيقة بالنسبة للخدمات التي يقوم بها المراجع الداخلي. (نادر السواح: ص17، 2006)

ولكن في الآونة الأخيرة ازدادت أهمية المراجعة الداخلية وأصبحت نشاطا تقويميا لكافة الأنشطة والعمليات في المؤسسة يهدف إلى تطوير هذه الأنشطة ورفع كفاءتها الإنتاجية، وقد بلغت أهمية المراجعة الداخلية ذروتها للأسباب التالية: (كاروس أحمد: 2010-2011)

أهمية المراجعة الداخلية للإدارة:

تلعب المراجعة الداخلية دوراً مهماً في رفع كفاءة الأداء ومن ثم تحقيق الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة، كما تُعدّ المراجعة الداخلية بمثابة صمام أمان بيد الإدارة، ويتم وصفها أحيانا بعيون الإدارة وأذانها، أو نراع الإدارة، فهي تصمم أصلاً لضمان حسن سير العمل، وللتأكد من سلامة الأصول وحفظها من الإهمال أو الضياع أو الإشراف أو الاختلاس، كما أنها تصمم لزيادة الكفاءة الإنتاجية في جميع المجالات، والأمور التالية توضح مدى أهمية المراجعة الداخلية للإدارة (أحمد محمد عبيد: 2023):

1- كبر حجم المشروعات وتعدد عملياتها وتعقيدها أدى إلى فقدان الصلة المباشرة بين الإدارة والعاملين في مختلف المواقع والأقسام، ولهذا كان لابد من وجود نظام للاتصال داخل المنشأة ليتمكن الإدارة من متابعة الأحداث بصورة منتظمة، وكانت المراجعة الداخلية خير وسيلة للقيام بهذه المهمة، وكننتيجة لهذا الاتصال ظهرت الحاجة للبيانات والمعلومات، وكان لابد من التأكد من دقة هذه المعلومات والبيانات، وهذا ما تقوم به المراجعة الداخلية.

2- لما كانت الإدارة مسؤولة عم حماية أصول المنشأة وممتلكاتها، ونظرًا لزيادة حجم المشروعات وازدياد المسؤوليات والاختصاصات الملقاة على عاتق الإدارة، الأمر الذي اضطر الإدارة إلى الاطمئنان إلى من فوضت إليهم سلطاتها، وأن أصول المنشأة في أيدي أمينة، ورغبة الإدارة في التخفيف من مسؤولياتها الجسيمة.

3- إشراف الدولة المتزايد على المشروعات والمنشآت، جعل من الضروري التأكد من صحة ودقة البيانات والمعلومات وحتى تخطي الإدارة مسؤولياتها عن هذه البيانات كان لابد من الاهتمام بالمراجعة الداخلية، وخاصة بعد ظهور اللوائح والقوانين والتشريعات المختلفة المتعلقة بالدولة والنشاطات.

أهمية المراجعة الداخلية للمراجع الخارجي: (محمد: 2009)

إن نظام المراجعة الداخلية من الأمور المهمة بالنسبة للمراجع الخارجي والذي يقدم تقريره الفني المستقل عن القوائم المالية للشركة، وذلك لأن المراجعة الداخلية تُعدّ من العناصر المهمة لنظام الرقابة الداخلية، ومن المعروف أن المراجعة الخارجية قد تحولت في لعصر الحديث من مراجعة تفصيلية كاملة إلى مراجعة اختبارية تعتمد على العينات وذلك بسبب كبر حجم الشركات وتعدد عملياتها وتعقدها، سعيًا إلى تخفيض التكلفة لعملية المراجعة، إن وجود المراجع الداخلي

كأحد العاملين في الشركة طوال الفترة الزمنية وعلى مدار العام يعطيه الفرصة للقيام بالفحوص التحليلية والتفصيلية، بينما المراجع الخارجي عادة ما يقوم بالمراجعة الاختبارية وليست الشاملة والتي يمكن خلالها الاعتماد على نتائج الفحص التي يقوم بها المراجع الداخلي على مدار العام مما يجعله يقلل من اختباره فيؤدي إلى التوفير في تكلفة المراجعة، وهناك فوائد عديدة أخرى يمكن أن يجنيها المراجع الخارجي من المراجعة الداخلية أهمها:

1- يستطيع المراجعون الخارجيون الحصول على نفاذ بصيرة أفضل على عمليات العميل

في المجالات المتخصصة مثل المجالات القانونية والهندسية والطبية وغيرها من خلال خبرة ومعرفة المراجعين الداخليين.

2- إمكانية إنجاز مختلف أعمال المراجعة في وقت قصير وذلك لأن وجود المراجعة

الداخلية الجيدة يسهل الأعمال ويوفر وقتاً وجهداً كبيرين.

3- يسمح للمراجعين الخارجيين بالتركيز على أكثر المجالات أهمية، أي الاستفادة من مبدأ

الأهمية النسبية وذلك بالاطمئنان على المجالات التي تم التركيز عليها من قبل المراجع الداخلي والاهتمام بغيرها.

أهداف المراجعة الداخلية

إن الهدف الأساسي للمراجعة الداخلية – كما عرفه مجمع المراجعين الداخليين الأمريكي، هو مساعدة جميع العاملين بالشركة في أداء واجباتهم بصورة فعالة بإمدادهم بالتحليل والتقييم المناسب عن الأنشطة التي يتم مراجعتها، كما أن المراجعة الداخلية تمثل أحد حلقات الرقابة الداخلية وأداة في يد الإدارة تعمل على مدها بالمعلومات المستمرة فيما يتعلق بالأهداف التالية:

(الصبان وعبد الوهاب نصر، 2002، ص30)

يمكن تقسيم أهداف المراجعة الداخلية إلى أهداف تقليدية وأهداف حديثة كما يلي:

الأهداف التقليدية: (أحمد حابي: 2014-2015)

- 1- التأكد من دقة وصحة البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر والسجلات ومدى الاعتماد عليها.
- 2- الحصول على رأي فني محايد يستند إلى قرائن وأدلة قوية عن مدى مطابقة القوائم المالية التي تعدها المؤسسة التي تم مراجعة حساباتها، لما هو مقيد بالدفاتر والسجلات، وعن مدى دلالة تلك القوائم على نتيجة أعمال المؤسسة من ربح أو خسارة خلال فترة زمنية معينة، وحقيقة مركزها المالي في نهاية تلك الفترة.
- 3- اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر والسجلات من أخطاء أو غش أو تزوير.
- 4- تقليل فرص ارتكاب الأخطاء أو الغش، وذلك عن طريق تدعيم أنظمة الرقابة الداخلية بالمؤسسة، وما تحدثه زيارات المراجع المفاجئة من أثر في نفوس الموظفين.

الأهداف الحديثة: (اللافي، البوسيفي: 2021)

- 1- تحديد مدى دقة ومصداقية المعلومات المالية والتشغيلية.
- 2- تحديد مخاطر المؤسسة وتخفيضها إلى الحد الأدنى.
- 3- التحقق من اتباع الإجراءات والسياسات الداخلية واللوائح والقوانين الخارجية.
- 4- التحقق من مقابلة المعايير الموضوعية.
- 5- الاستخدام الكفء والفعال للموارد.
- 6- مساعدة أعضاء المؤسسة على القيام بمسئولياتهم بكفاءة وفاعلية.

مهام المراجعة الداخلية

يمكن تقسيم المراجعة الداخلية بحسب طبيعة العمليات إلى أربعة أقسام هي:

1- المراجعة المالية (حمود ياسين: 2014-2015)

تقوم هذه المراجعة على فحص صراحة وصحة الإجراءات والطرق المحاسبية، وكذا التسجيلات والقيود المحاسبية وصحة القوائم المالية الناتجة عنها.

وتتنمي المراجعة المحاسبية والمالية عادة إلى مجال المراجعة الخارجية تصادق على مصداقية وصحة الحسابات، وذلك بتطبيقها للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها حيث عادة ما يعتمد المراجع الخارجي على الأعمال التي يقوم بها المراجع الداخلي أثناء المصادقة على القوائم المالية.

ويُعدّ مفهوم المراجعة المحاسبية والمالية من المفاهيم الواسعة خاصة عندما يتعلق الأمر بالمراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، لأنه يوجد فرق بين هذين النوعين خاصة بالنسبة للمراجعة الخارجية التي تولي اهتمامها بالمصادقة على الحسابات، أما المراجعة الداخلية فتهم بطريقة سير دائرة أو قسم المحاسبة من حيث التنظيم، طريقة العمل، تكوين المستخدمين.

ويسعى المراجع الداخلي في إطار المراجعة المحاسبية والمالية إلى فحص ومراجعة الوثائق المالية والسجلات المحاسبية لتجنب الأخطار والأخطاء المحتملة الوقوع بالاعتماد على

التقنيات التالية: (عصام مصطفى زايد: 2014-2015)

- تحليل الحسابات والنتائج وإجراء المقارنات واستخراج الانحرافات إن وجدت.
- اختبار صحة ودقة الوثائق والمستندات والدفاتر والسجلات المحاسبية والإحصائية.
- التحقق من الوجود الفعلي للأصول والتأكد من صحة معالجتها المحاسبية بالدفاتر والسجلات المختلفة.

2-مراجعة الالتزام: (عديريه: 2010)

وتتمثل في النشاط الذي يقوم به المراجع الداخلي لمراجعة الالتزام بالمتطلبات النظامية والقانونية، وأيضًا ضمان الالتزام بالسياسات والإجراءات التي ترسمها الإدارة ومجلس المديرين.(عديريه: 2010)

فمراجعة الالتزام تختص بتحديد ما إذا كانت التصرفات تتم طبقًا لإجراءات الرقابة الداخلية وتتمشى مع القوانين واللوائح الخارجية، وإنجاز هذه المهمة بواسطة المراجع الداخلي يتطلب منه فحص نظم التشغيل المعمول بها للتأكد من مدى تمشيها وتطابقها مع السياسات والخطط الموضوعية في السابق إضافة إلى عدم تعارضها مع القوانين واللوائح، ومما يساعد المراجع الداخلي على القيام بهذا الدور، قيام المؤسسة بوضع وتصميم النظم التشغيلية التي تضمن اتساقها مع اللوائح والقوانين، ويقوم المراجع الداخلي بإجراء فحص مستمر وزيارات لأنشطة التشغيل للتأكد من مدى الالتزام بالخطط والسياسات المرسومة في السابق من قبل الإدارة، حيث أنه مسؤول عن التقرير ما إذا كانت هذه الأنشطة التي قام بمراجعتها ملتزمة باتباع تلك السياسات، كذلك التقرير ما إذا كانت تلك النظم كافية وفعالة، ولهذا فإنه من الضروري أن يكون لقسم المراجعة الداخلية برنامج رسمي لمراجعة الالتزام وموازنة تقديرية لتنفيذ هذا البرنامج.(أبوهديمة: 2007)

3- المراجعة التشغيلية: (عبد السلام سليمان قاسم الأهدل: 2008)

تتمثل في فحص كل الإجراءات التشغيلية التي تقوم بها المؤسسة، وهي تقييم كل من الكفاءة وفعالية هذه الإجراءات، وبعد إتمام عملية المراجعة يتم تدوين كل الملاحظات في شكل تقرير يرفع إلى الإدارة الوصية للعمل بها بصدد القيام على تحسين سير التشغيل، ولا تقتصر المراجعة التشغيلية على الجانب المحاسبي فقط، وإنما تتعدى ذلك ويمكن أن تشمل تقييم هيكل

المؤسسة مثلاً أو نظام المعلومات المحاسبي، وبصفة عامة ينظر إلى هذا النوع من المراجعة على أنها استشارة يتم تقديمها إلى الإدارة.

4-مراجعة نظم المعلومات: (كوثر عمار أقجام: 2009-2010)

وتتمثل في ذلك النشاط الذي يقوم به المراجع الداخلي في المنشآت التي تتبع نظم الحاسوب للتأكد من اكتمال هذه النظم ومأمونيتها، وأيضاً الرقابة الداخلية في بيئة الحاسوب، بالإضافة إلى الفعالية الفنية للنظم الإلكترونية، وجدير بالذكر أنه عند تصميم برنامج المراجعة الداخلية، توافق الإدارة على استخدام هذه الأنواع الأربعة لإنجاز مهام وظيفة المراجعة الداخلية، ويمكن تصنيف هذه الأنواع الأربعة من حيث الوظيفة إلى:

أ- المراجعة المستمرة continuous.

ب- المراجعة الدورية periodic.

كما أن المراجعة المستمرة يمكن تصنيفها إلى:

- المراجعة السابقة.

- المراجعة اللاحقة.

وعادة ما تستخدم المراجعة المستمرة (السابقة) عند الرغبة في التحقق من جميع العمليات بشكل مستقل قبل الانتهاء منها، ويتم القيام بهذا الشكل من المراجعة عند تنظيم المراجعة الداخلية على مستوى القسم، مثل مراجعة النفقات ومراجعة حسابات الدائنين ومراجعة الرواتب، أما المراجعة المستمرة (اللاحقة) فهي تختلف عن سابقتها من حيث توقيت القيام بها فقط إذ يقوم بها المراجع بعد الانتهاء من العملية محل الفحص، أما المراجعة الدورية فيقوم بها المراجع المستقل بشكل دوري لتحقيق الفحص الدوري للعمليات.

وبشكل عام فإن استخدام نوع من المراجعة الداخلية يعتمد كلية على الوضع التنظيمي للمراجعة الداخلية والأهداف المنوطة بها، فالمراجعة الداخلية لا تعمل في شكل (قوالب جاهزة) بل ينبغي أن تكون من نوع (التفاصيل بحسب الحاجة) حتى تكون فعالة وقادرة على خدمة أهداف الإدارة.

وتشمل مراجعة نظم المعلومات على ثلاثة أنواع رئيسية، وهي ما يلي: (صيدون: 2000)

1- نظام الرقابة المحاسبية: ويتضمن مراجعة وتقييم الأنظمة والإجراءات والسياسات التي

تهدف إلى المحافظة على أصول الجهة، ومدى الاعتماد على البيانات المحاسبية

والدفاتر والسجلات المالية.

2- نظام الرقابة الإدارية: يتضمن مراجعة وتقييم الأنظمة والإجراءات والسياسات التي تهدف

إلى ضمان تحقيق السياسات الإدارية التي تضعها الجهة.

3- نظام الضبط الداخلي: يتضمن مراجعة وتقييم النظام الذي تضعه الجهة، وما يرتبط به

من وسائل وإجراءات وأساليب بهدف ضبط عملياتها ومراقبتها بطريقة تلقائية مستمرة.

المبحث الثاني

إسناد مهام المراجعة الداخلية لمهنيين خارجيين

تمهيد

شهدت المراجعة الداخلية تطوراً مهماً ومستمرًا في أهدافها ونطاقها ودورها ومسئوليتها كانعكاس للتغيرات المتزايدة والمتلاحقة في البيئة الاقتصادية والإدارية للمنظمات، وكذلك دور المعاهد المتخصصة بالمراجعين الداخليين في التركيز على أهمية دور المراجعة الداخلية كنشاط يتم أدائه سواء من داخل المنظمة أو من خارجها من خلال إصدار معايير الممارسة المهنية للمراجعة الداخلية، مما أسهم في تطور أهداف ووظيفة المراجعة الداخلية حديثاً لتشمل تقديم تأكيد معقول عن القيمة المضافة لأنشطة المنظمة، ورقابة وتحسين كل من إدارة المخاطر، والرقابة والحوكمة بالإضافة إلى أهدافها التقليدية ممثلة في حماية الأصول وزيادة درجة الاعتماد والموثوقية في المعلومات المحاسبية لأغراض اتخاذ القرارات، والتقرير عن مدى التزام الوحدة بالقوانين واللوائح، ونتيجة ذلك تعددت وتعقدت مهامها وأنشطتها مع تقدم الوسائل التكنولوجية والمعرفية التي تعتمد عليها في القيام بمهامها، مما فتح المجال أمام إسناد مهامها وأنشطتها إلى طرف خارجي لديه الخبرة والحيادية، ولقد أخذ هذا الاتجاه في النمو والتزايد، فظهر أسلوب التعاقد الخارجي كنتيجة لعدم قدرة المنشآت على ملاحقة كل التطورات، ومن ثم عدم مقدرتها للحصول على جميع المزايا التنافسية، لذلك فهي تلجأ إلى التعاون مع أطراف أخرى، ومشاركتهم في إنجاز وظائف أو تصنيع مكونات محددة في منتج المنشأة.

وقد تعددت المسميات لمصطلح Outsourcing فالبعض يطلق عليه، التشغيل لدى غيره، والبعض الآخر يطلق عليه: التعهيد، التسنييد، الخدمات الخارجية، المصادر الخارجية، التوريد الخارجي، التعاقد الخارجي.

ماهية ومفهوم التعاقد الخارجي (الإسناد الخارجي)

مع زيادة الضغوط التنافسية، وتقدم العولمة، بدأت الشركات بالعمل على تقليل تكاليفها، وبناء فرص جديدة من خلال الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة الداخلية والخارجية، إن هذه التطورات المتسارعة أدت إلى ظهور سوق تنافسية عالمية هذا ما دفع بالشركات التي ترغب في الدخول إلى هذه السوق وأن تكون في مراكز متقدمة فيها، أن تقدم خدماتها بشكل أكثر كفاءة والعمل على تحسين أدائها ورفع مستوى جودة أعمالها، الأمر الذي كان له أثر كبير في قيام هذه الشركات بالتركيز على أنشطتها الأساسية التي تحقق لها ميزة تنافسية ونقل كفاءاتها غير الأساسية (Outsourcing) إلى منظمات أخرى تتمتع بالكفاءة المطلوبة، وأصبح الاستعانة بالمصادر الخارجية موضوعاً مهماً للحوارات في مجالس الشركات ولقى اهتماماً جديراً بالذكر من قبل مديري الشركات، وطبق في كثير من الشركات وترك آثاراً إيجابية مهمة على أدائها، ومن هنا أخذ مكانته وقوته في مجال تسيير أعمال الشركات. (جمانة محفوظ: 2013، 2014)

يعني مصطلح الإسناد الخارجي outsourcing ببساطة استخدام موارد طرف خارجي عن المنظمة (Arnold.2000.23p) وهذا يتفق مع تعريف لجنة بازل للإسناد الخارجي بأنه استخدام واستعانة المنظمة بطرف من خارج المنظمة لأداء مهام أو وظائف كان يتم أدائها أو من الممكن أدائها داخل المنظمة وذلك بصفة مستمرة. (Basel Committee.2005).

1- يعرف -بصفة عامة- الإسناد بأنه الاتفاق مع طرف أو مورد أو مصدر خارجي، على تقديم خدمات كان يتم تقييمها من خلال مصدر أو مورد داخلي. (ابتسام، الهادي: 2021)

2- كما يعرف الإسناد الخارجي لأنشطة المراجعة الداخلية بأنه " شراكة بين عميل وطرف خارجي كلاهما يتقاسمان رؤية مشتركة لإنجاز عملية متفق عليها بفعالية وكفاءة ودقة لمزايا الطرفين على نحو فعال في ممارسة الأعمال وفي حالة الاستعانة بمصادر

خارجية لأداء خدمات المراجعة الداخلية سيكون هناك مقدم خدمات مراجعة خارجي

مستقل يقوم بإجراء خدمات المراجعة الداخلية للمنشأة". (بدر: 2019)

3- وقد عرفه Nasir Rashid & Sift Ulla Khan.2012. p.46 بأنه " علاقة عمل

تعاقدية بين المنشأة المتعاقدة والمتعاقد الخارجي ؛ يقوم من خلالها المتعاقد الخارجي

بتنفيذ كل أو جزء من أعمال المنشأة المتعاقدة ؛ مقابل أجر محدد مسبقاً ومعايير أداء

متفق عليها".

نشأة وتطوير التعاقد الخارجي (الإسناد الخارجي)

إن الاستعانة بالمصادر الخارجية ليست ظاهرة جديدة، ويعتقد الباحثون أن أجدادنا منذ آلاف السنين فهموا أنهم بحاجة للاستعانة بالمصادر الخارجية، حيث أدركوا أنه سيكون من المستحيل بالنسبة لهم تلبية جميع احتياجاتهم بأنفسهم وأن عليهم أن يعتمدوا على شخص آخر للحصول على جميع احتياجاتهم المطلوبة، وأن يكون هذا الشخص (مزود الخدمة) يمتلك مهارات متخصصة تمكنه من القيام بالعمل بشكل أسرع وأرخص وأكثر كفاءة. (جمانة محفوظ: 2013-2014)

الأساس المنطقي للتعاقد الخارجي:

تم تحديد ثلاث نظريات لتحقيق فهم أفضل للأساس المنطقي للتعاقد الخارجي، وهي كالتالي:

1- نظرية الموارد: تقوم نظرية الموارد على افتراض أن الهدف النهائي للوحدة هو تحقيق الميزة

التنافسية وللحفاظ عليها من خلال الحصول على الموارد الضرورية لإنتاج السلع والخدمات

وتوزيعها.

ويعرف الوحدة بأنها مجموعة من الموارد والقدرات الفريدة التي يتم من خلالها تحديد

الأنشطة التي تتطلب التعاقد الخارجي، كما ان الميل إلى التعاقد الخارجي والعلاقة بين

التعاقد الخارجي والأداء التنظيمي يعتمد بشكل أساسي على نظرية الموارد (الموارد والقدرات

والاستراتيجية التنافسية والأداء التنظيمي) وتحدد العلاقة بين التعاقد الخارجي والأداء التنظيمي تبعاً لنوع النشاط المحدد للتعاقد (أساسي، تكميلي، أو غير أساسي).

2- نظرية تكاليف العمليات: يعتمد أساس هذه النظرية على أن الوحدات الاقتصادية أو الإدارية

تختار القيام بالمعاملات ذات الكلفة الأقل، وبالتالي فإنها توضح لماذا تقوم الوحدات بمعاملات دون غيرها، وتأسيساً على ذلك تقترح هذه النظرية أن يكون للتعاقد الخارجي أو الإسناد تكلفة عالية مع زيادة عدد المعاملات، مع ذلك فإن تقنية المعلومات وأنظمة الاتصالات تكون ضمن التكاليف الثابتة إلى حد نسبي كبير وتسيطر عليها التكاليف الثابتة المرتبطة بنظم المراقبة والإدارة بدلاً من تكاليف المعاملات المتغيرة المرتبطة بها، وهكذا يتحول منحنى التكلفة بحيث تفوق التكاليف الثابتة التكاليف المتغيرة للمعاملة، أما في حال الإسناد الخارجي أو التعاقد الخارجي فإن جزءاً كبيراً من تكلفة العمليات يرتبط بإدارة المخاطر والقوانين التجارية والتقارير الحكومية وغيرها من المتطلبات، لذا فإن الدافع الرئيسي لقرار التعاقد الخارجي (المصدر الخارجي مقابل العمل داخلياً) (المصادر الداخلي) هو تكاليف الإعداد وتكاليف المعاملات أحدهما مقابل الآخر. (غومة 2021-2022)

3- نظرية الوكالة: يجادل (Mallin, 2010) أن نظرية الوكالة ترى في مجلس الإدارة الضامن

الأساسي لعملية الحوكمة، لكونه يتأكد من أن أي مشاكل قد تجلبها علاقة الوكالة تكون محلولة أو في المستوى الأدنى. في هذا السياق يذكر (Blair 1996) أن الترتيبات المؤسسية لا بد من أن تعزز كل ما من شأنه مراقبة تصرفات المديرين، لضمان منع سوء استعمالهم للسلطة (وهذا ما يطلق عليه تكاليف الوكالة Agency Costs) ولقد زاد الضغط في العقدين الأخيرين على حملة الأسهم، خاصة ممن هم مؤسسات توصف بأنها راسخة في الصناعة ويملكون أسهم لصالح "رجل الشارع"، ليسلكوا سلوك المالك وليس فقط مجرد حامل الأسهم تجاه أفعال الإدارة، والعمل بفاعلية أكثر بالنسبة لحملة الأسهم فيما يتعلق بالموارد التي يملكونها أضحت ضرورة ملحة، نظراً لتعدد أوجه استغلال تلك الموارد: كأن،

يحصل المديرون على مكافآت في حين يوصف أداء المنظمة بالسيء. (الصفراي، الشيباني والكردي: 2019) وأن رفع مستوى الإفصاح والشفافية سيساعد في معالجة مشكلة اختلاف المعلومات بين الملاك ممثلين بمجلس الإدارة، وبين الإدارة التنفيذية، ويكون المستثمرين مزودين بكل المعلومات حول أنشطة المنظمة وكذلك خططها الاستراتيجية، ممارسة حملة الأسهم لدور المالك كما يجب سيؤهلهم ليكونوا قادرين على ممارسة تأثير مباشر على الإدارة التنفيذية للمنظمة من خلال مجلس إدارتها من أجل ترشيد سلوكهم، وبذلك يكون مجلس الإدارة محاسب أكثر على أفعاله، وتعود بالنتيجة القوة التي كان قد سلبها المديرون للمالكين من جديد.

العوامل التي يجب أخذها في الاعتبار عند اعتماد قرار الإسناد الخارجي للمهام:

أوصى معهد المراجعين الداخليين IIA. (2009. IIA position) بضرورة الأخذ في الاعتبار عند دراسة وتقييم بدائل الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية عدة عوامل ومتغيرات منها، الموارد المتاحة، حجم المنظمة، نوع بديل الإسناد الخارجي، المتطلبات القانونية، حالة التنظيم والترتيبات المطلوبة، المزايا والعيوب، خطاب التعيين وبنود وشروط الاتفاق في عقود الارتباط بالموارد الخارجي للخدمة المسندة إليه، فتحليل الموارد المتاحة يُعدّ الخطوة الأولى عند اتخاذ قرار الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية ففي حالة ندرة الموارد المتاحة أو نقصها يفضل الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية، أيضاً يرتبط حجم المنظمة ارتباطاً طردياً بالإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية، لأنه يرتبط بحجم المنظمة وتعقد العمليات ومستوى الخبرات المطلوبة لأداء خدمات المراجعة الداخلية بكفاءة عالية، كما قد تجد المنظمات الصغيرة ضالتها في الإسناد الخارجي لعدم قدرتها على التعيين والاعتماد على المراجعين الداخليين ضمن فريق العمل بالمنظمة بصورة مستمرة طوال الوقت. (ubramanian.N.et.al.2004)

أسباب ودوافع لجوء بعض الشركات إلى التعاقد الخارجي لوظيفة المراجعة الداخلية:

تعود دوافع الوحدات الاقتصادية وراء تبني فلسفة الإسناد الخارجي لأنشطة المراجعة

الداخلية في الآتي: (ابتسام محمد صالح عبد الرحيم والهادي إبراهيم: 2022)

1- عدم وجود إدارة للمراجعة الداخلية، مثل الشركات المنشئة حديثاً لحين استكمال بنیان

إدارة المراجعة الداخلية.

2- عدم فعالية المراجعة الداخلية بالوحدة الاقتصادية.

3- عدم إنتاجي الوقت والجهد المبذول في أنشطة إدارة المراجعة الداخلية.

ويتضح أن الشركات التي تقرر الاستعانة بالمصادر الخارجية لديها عدة أسباب، معظم

هذه الأسباب تعتمد على تحقيق مكاسب الربحية وزيادة قدرة هذه الشركات على تقديم خدمات

أفضل، ويمكن عرض هذه الأسباب ضمن القائمة التالية: (جمانة محفوظ: 2013-2014)

1- تخفيض التكاليف.

2- معدلات التوظيف.

3- المعرفة.

4- المرونة.

5- الجودة.

6- الوصول إلى المطلوب.

7- المسؤولية (المساءلة).

8- التركيز على الأنشطة الرئيسية.

المراحل أو البدائل المتوفرة عند التعاقد الخارجي على القيام بمهام المراجعة الداخلية

يمر الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية بخمسة مراحل أساسية هي، مرحلة الإعداد للإسناد الخارجي، مرحلة اختيار مورد الخدمة، مرحلة التنفيذ، مرحلة إدارة العلاقات بين المنظمة والمورد الخارجي، مرحلة المراجعة والتقييم، وتضم كل مرحلة عدد من البدائل ولكل بديل مزاياه وعيوبه ومخاطر، ومن ثم فإن قرار الإسناد الخارجي واختيار البديل الأفضل أمر صعب ويحوي الكثير من المخاطر ويجب أن يحظى بالدراسة والتحليل الشامل من كل الجوانب، وتعدّ مرحلة الإعداد من أهم مراحل القرار لأن الفشل في الوصول إلى البديل الأفضل لاتخاذ القرار بإسناده خارجياً سوف يكون له آثار على مشروع الإسناد الخارجي ونجاحه، فيجب بذل العناية الفائقة في تحديد وتصنيف الأنشطة من حيث كونها استراتيجية أو غير استراتيجية، وتضم خبرات ومهارات عالية ومتنوعة أم لا وكذلك مستوى التكنولوجيا المستخدمة لأداء كل نشاط، وتحديد آثار ومخاطر الإسناد الخارجي لهذه الأنشطة وتقدير التكاليف والموارد المطلوبة لتنفيذ كل بديل ومنافعه، بحيث يتم إسناد الأنشطة التي في حاجة إلى الإسناد الخارجي، فالخطأ في ذلك سوف يترتب عليه فشل الإسناد الخارجي، ويأتي بعد تحديد الأنشطة والمهام المتوقع إسنادها عملية تقييم والمفاضلة بين بدائل قرار إسناد المراجعة الداخلية والتي تتمثل في الأداء الداخلي بالكامل، أو خارجياً بالكامل، أو أداء المراجعة الداخلية جزئياً خارجياً لبعض الخدمات، أو الأداء المشترك مع بقاء وظيفة أو قسم المراجعة الداخلية وإشراك المراجع الخارجي لأعضاء فريق المراجعة الداخلية بالمنظمة. (د، أشرف منصور، ص2007، 11)

وفي مرحلة اختيار المورد الخارجي للمراجعة الداخلية يجب اتخاذ قرار الاختيار الصحيح، لأن الاختيار الخاطئ قد يتسبب في مخاطر تؤثر على نجاح الإسناد الخارجي، حيث

قد يتم اختيار مورد خارجي (المسند إليه أداء الخدمة من الخارج) لا يمتلك الموارد والكفاءات والخبرات البشرية الملائمة، أو قد يستخدم أدوات تكنولوجية متقدمة أو وسائل تكنولوجية غير متطورة، ويرتبط بتحديد المورد الخارجي واختياره تحديد طبيعة العلاقات المحتملة معه، وشكلها ووسائل الاتصال بينه وبين المنظمة فيجب أن تتسم هذه العلاقة بالشفافية والوضوح للحد من مشكلة عدم تماثل المعلومات بينهما، والاتفاق على الأمور المالية بدقة وبتفصيل.

استقلالية المراجع الخارجي (المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية)

خضع مفهوم استقلالية المراجع الخارجي وحياده في الشركة التي يقوم بتدقيق حساباتها إلى الكثير من الجدل والنقاش بين المهنيين والأكاديميين وغيرهم من المهتمين بأعمال المهنة، وذلك نظرا لصعوبة وضع تعريف دقيق ومحدد لهذا المفهوم نتيجة لارتباطه بالحالة الذهنية والخلقية للمراجع، وكذلك بالعلاقات المالية التي تربط المراجع بالشركة محل المراجعة، بالإضافة إلى ما يطلع عليه من أمور تتصف بالسرية مما قد يثير شكوكا ممن لا يدركون أهمية ومكانة الدور الذي يلعبه المراجع نتيجة جهلهم بالضوابط المهنية، ونتيجة ذلك تعددت المفاهيم التي حاولت الإحاطة بمفهوم استقلالية المراجع. (أحمد الرشدي: 2011-2012)

يُعدّ مفهوم استقلالية المراجع الخارجي من المفاهيم التي من الصعب وضع تعريف دقيق ومحدد لها بسبب كثرة وتشابك المتغيرات التي تؤثر فيه، وتعني الاستقلالية في المراجعة وجود وجهة نظر غير متحيزة خلال أداء اختبارات المراجعة.

الفصل الثاني

لجان المراجعة

المبحث الأول: نبذة عن لجان المراجعة

تمهيد

نشأة وتطوير لجان المراجعة

مفهوم لجان المراجعة

أهمية لجان المراجعة

أهداف لجان المراجعة

خصائص لجان المراجعة

المهام الأساسية للجان المراجعة

المبحث الثاني: العلاقة بين مهام المراجعة الداخلية وكفاءة لجان المراجعة داخل الشركات

أولاً- العلاقة من منظور الإشراف والرقابة

ثانياً- دعم استقلالية المراجعة الداخلية وأثره على كفاءة لجنة المراجعة

ثالثاً- العلاقة في مجال إدارة المخاطر

رابعاً- أثر مهام المراجعة الداخلية على جودة قرارات لجنة المراجعة

خامساً- العلاقة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح والاحتيايات

سادساً- التواصل وتبادل المعلومات كعامل حاسم في العلاقة

الخلاصة

المبحث الأول نبذة عن لجان المراجعة

تمهيد

حظت لجان المراجعة في الوقت الحالي باهتمام بالغ من الهيئات العلمية الدولية المتخصصة والباحثين، وخاصة بعد الإخفاقات والاضطرابات المالية في كبرى الشركات العالمية، ويرجع هذا الاهتمام للدور التي يمكن أن تلعبه لجان المراجعة كإدارة من أدوات حوكمة الشركات في زيادة الدقة والشفافية في المعلومات المالية التي تفصح عنها الشركات، وذلك من خلال دورها في إعداد التقارير المالية وإشرافها على وظيفة المراجعة الداخلية بالشركات، ودورها في دعم وظيفة المراجعة الخارجية وزيادة الاستقلالية لها، وأيضًا أهميتها في التأكيد على الالتزام بمبادئ حوكمة الشركات، وهو الأمر الذي أدى إلى قيام البورصات المالية الدولية بمطالبة الشركات التي تسجل أسماها بها بإنشاء لجنة المراجعة.

نشأة وتطوير لجان المراجعة

إن نشأة لجان التدقيق على مستوى الشركات له علاقة كبيرة بحالات الإفلاس والانهيارات التي عرفتتها الشركات في الولايات المتحدة الأمريكية، بالإضافة إلى موضوع التلاعب في إدارة الأرباح من خلال القيام بعمليات الغش والتلاعب في الحسابات من أجل التأثير على نتائج الأعمال، مما أدى بمطالبة المساهمين والمستثمرين بتقارير مالية غير مضللة، بالإضافة إلى رغبة مجالس إدارة الشركات في تنفيذ سياسات الشركات في ظل رقابة فعالة. (جرمان: 2017)

ظهرت فكرة تكوين لجان المراجعة في الولايات المتحدة الأمريكية بعد الهزات المالية الناتجة عن التلاعب في التقارير المالية لشركة Robbins & McKesson والتي أسفرت عن قيام كل من بورصة نيويورك للأوراق المالية وهيئة تداول الأوراق المالية بالتوصية بضرورة

تشكيل لجنة مكونة من الأعضاء غير التنفيذيين تكون مهمتها تعيين المراجع الخارجي وتحديد أتعابه، وذلك كمحاولة لزيادة ودعم استقلاليته في إبداء الرأي في القوائم المالية التي تصدرها المؤسسات وفي عام 1967 أوصى معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي جميع المؤسسات العامة بضرورة إنشاء لجنة المراجعة بحيث يكون من ضمن مسؤولياتها حل المشكلات التي قد تنشأ بين المراجع الخارجي وإدارة المؤسسة فيما يتعلق بالأمر المحاسبية وطرق الإفصاح عن المعلومات في القوائم المالية، وفي عام 1972 أوصت هيئة تداول الأوراق المالية الشركات المساهمة بإنشاء لجان المراجعة تكون عضويتها قاصرة فقط على الأعضاء غير التنفيذيين من مجلس الإدارة. (آمال الشخي وبثينة الجطلاوي: 2019).

وفي عام 1977م قد بدأت اللجنة الاستشارية للهيئات المحاسبية (CCAB) Consultative Committee of Accountancy Bodies الاهتمام بموضوع لجان المراجعة من خلال لجنة الممارسات المحاسبية وقد قامت بإصدار عدة نشرات تتعلق بمهام وواجبات لجان المراجعة حتى عام 1988م.

وفي مايو 1991م تشكلت لجنة كادبوري Cadbury وأصدرت توصياتها في التقرير النهائي في ديسمبر عام 1992م، وكثير من هذه التوصيات يتعلق بمشكلة الرقابة في الشركات المساهمة، وأشار التقرير إلى أن نظام الرقابة في الشركات المساهمة مزيج من التشريعات والتنظيم الذاتي والممارسات العملية، وأصحاب الأدوار الأساسية في هذا النظام هم المدير والتنفيذيون وغير التنفيذيون والمحاسبون والقانونيون والمساهمون، كما اقترحت اللجنة ضرورة قيام الشركات المسجلة بتكوين لجان مراجعة لديها خلال عامين. (منصور النبشة: 2010-2011)

إن انهيار شركة Penn Central Company في سبعينات القرن الماضي، والكشف عن العديد من حالات الرشاوي التي تقدمها الشركات المساهمة في مجال التجارة الخارجية إلى المسؤولين الأجانب والتي على أثرها سن قانون مكافحة الممارسات الأجنبية الفاسدة، وتم حث هيئة الأوراق المالية وبورصة نيويورك أن توصي بتشكيل لجنة تدقيق في الشركات المساهمة العامة.

ففي عام 1978م أصدر مجلس إدارة بورصة نيويورك للأوراق المالية New York Exchange قرارا يلزم فيه الشركات الأمريكية التي تتداول أوراقها في السوق المالي بإنشاء لجان المراجعة مكونة من الأعضاء غير التنفيذيين، أيضا في عام 1979م قررت لجنة تداول الأوراق المالية بالبورصة الأمريكية American Securities ضرورة استخدام لجان المراجعة في الشركات المسجلة بالبورصة. (الصوص: 2012).

وزادت أهمية وجود لجان التدقيق في الشركات واتسع دورها بعد صدور قانون عن الكونجرس الأمريكي يسمى قانون سارابين - أوكسي لعام 2002م (2022 - Carbons Oxalis ACT)، والذي قضى بوجوب بتشكيل لجان تدقيق في كل شركة عامة للرقابة على أداء المحاسبين القانونيين الذين يدققون القوائم المالية للشركات، وان تصدر إدارة الشركة ضمن تقاريرها المالية المنشورة تقريرا بعنوان تقرير الرقابة الداخلية.

وفي عام 1987م صدر تقرير لجنة تريد واي (Tread way commission ,1987)، وقد أوصت اللجنة ضرورة إنشاء لجان تدقيق للشركات المسجلة أسهمها في بورصات الأوراق المالية الأمريكية، وأكد على أهمية أن تتشكل هذه اللجان من الأعضاء غير التنفيذيين، وحدد هذا التقرير إن المسؤولية الأساسية للجان المراجعة تتمثل في دورها في اكتشاف التلاعب ومنعها في

القوائم المالية، وجدير بالذكر أن مفهوم لجان المراجعة لقي الكثير من الاهتمام في الولايات المتحدة بعد نشر توصيات هذا التقرير بالشكل الذي أدى زيادة اختصاصات ومسئوليات لجان المراجعة تجاه إعداد القوائم المالية ووظيفتي المراجعة الداخلية والخارجية، ومنذ ذلك التاريخ زاد اهتمام الباحثين بمسئوليات هذه اللجان وبكيفية تدعيم أداءها وفي عام 1999 تم تكوين لجنة سميت " Blue Ribbon Committee " حيث قامت هذه اللجنة بإصدار مجموعة من التوصيات بهدف زيادة فعالية أداء هذه اللجان بالشكل الذي يساعد على زيادة جودة القوائم المالية. (الصبان وسليمان: 2004).

وفي عام 2002م صدر قانون عن الكونجرس الأمريكي يسمى قانون سارابين - وكسلي لعام 2002م (Carbons Oxalis Act -2002)، الذي قضى بوجوب تشكيل لجان تدقيق في كل شركة عامة، للرقابة على أداء المحاسبين القانونيين الذين يدققون القوائم المالية للشركات، وان تصدر إدارة الشركة ضمن تقاريرها المالية المنشورة تقريراً بعنوان تقرير الرقابة الداخلية.

أما في المملكة المتحدة فقد أوصت لجنة كاد بوري (Cadbury) في تقريرها لسنة 1992 بتكوين لجان المراجعة في الشركات المساهمة خلال سنتين، وعلى الرغم من أن تلك التوصية لم تكن ملزمة إلا أن سوق لندن للأسهم عام 1993 طلبت من الشركات المقيدة بها أن تفصح في تقاريرها السنوية عن مدى التزامها بتوصيات لجنة Cadbury حتى يتمكن حملة الأسهم من إدراك موقف شركاتهم، ولقد ازدادت الضغوط لتكوين لجان المراجعة منذ صدور تقرير لجنة Cadbury لدرجة أن حوالي 83.8% من الشركات المقيدة في البورصة قد قامت بتشكيل لجان المراجعة بحلول عام 1994. (المحروس: 2011)

أما في كندا، فإن حالات الانهيار والإفلاس التي عرفتتها العديد من الشركات، وخاصة انهيار بنكين من أكبر البنوك الكندية وهما (Northland bank) و (Canadian commercial bank)، مما دعا المعهد الكندي للمحاسبين القانونيين (CICA) إلى تكوين لجنة مكدونالد لتبحث في سبل تطوير الرقابة على الشركات الكندية والتي قدمت تقريراً سنة 1988، أوصت فيه ما يلي:

- 1- على الشركات المساهمة تشكيل لجان المراجعة مكونة من أعضاء خارجيين.
 - 2- على لجنة المراجعة أن تقوم بمراجعة القوائم المالية المرحلية والسنوية.
 - 3- على لجنة المراجعة أن تفصح سنويًا للمساهمين عن المهام والمسؤوليات التي قامت بها.
- (رضا أحميده: 2014)

ويتضح مما سبق أن تكوين لجان التدقيق كان نتيجة لحالات الإفلاس والانهيارات التي عرفتتها الشركات والبنوك، حيث دعت الحاجة لحماية المساهمين والمستثمرين بإصدار الهيئات المختصة لقرارات أو تقارير تؤكد على ضرورة تكوين لجان التدقيق على مستوى الشركات لتقوية الرقابة وبالتالي الوصول إلى تقارير مالية غير مضللة بالإضافة إلى ترشيد قرارات الإدارة ومحاربة كل ماله علاقة بالفساد الإداري والمالي.

أما في ليبيا ففكرة تطبيق لجان المراجعة تُعدّ حديثة بالمقارنة مع البيئات الأخرى، فقد بدأ الاهتمام بها بعد تبني مفهوم الحوكمة الشركات، حيث تُعدّ لجان المراجعة من الدعائم الأساسية للحكومة، غير أنه لا يوجد قانون يلزم الشركات المساهمة بتشكيل لجان المراجعة باستثناء المصارف، حيث أصدر المصرف المركزي القرار رقم (20) لعام 2010م باعتماد دليل الحوكمة بالقطاع المصرفي الليبي وذلك تنفيذًا لأحكام القانون رقم (1) لعام 2005م بشأن المصارف.

(عطية: 2018)

مفهوم لجان المراجعة

يصعب وضع تعريف محدد وشامل للجنة المراجعة، حيث أن الشكل النهائي للجنة المراجعة ووظائفها لا يزال محل جدل ونقاش حتى الآن، فضلاً عن أن تشكيل لجنة المراجعة وتحديد الأنشطة الرئيسية الخاصة بها تختلف باختلاف هيكل وفلسفة الإدارة بكل منشأة، كما أنه يتطور مع استمرار التطور في أعمال المنشأة وفي الحياة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية المحيطة بالمنشأة بشكل عام.

وفيما يلي استعراض لبعض التعاريف للجنة المراجعة كما يلي:

لجنة المراجعة هي "إحدى اللجان الرئيسية لمجلس الإدارة، تتكون من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين، ويتم تأسيسها بهدف القيام برقابة مستقلة على أنظمة الرقابة الداخلية بالمنشأة وعلى عملية إعداد التقارير المالية بها". (رمضان محروس: 2011)

عرف المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) لجنة التدقيق على أنها "تتكون من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين، وذلك لاختيار المدققين الخارجيين ومناقشة عملهم وعلاقتهم مع الإدارة لفحص القوائم المالية، ونظم الرقابة الداخلية". (أيمن جرمان: 2017)

ولقد عرفها المعهد الكندي للمحاسبين القانونيين The Canadian Institute of Chartered Accountants بأنها: "لجنة مكونة من مديري الشركة غير التنفيذيين والذين تتركز مسؤولياتهم في مراجعة القوائم المالية السنوية قبل تسليمها إلى مجلس الإدارة، وتعد كحلقة وصل بين المراجعين ومجلس الإدارة، وتتخصص نشاطاتها في مراجعة ترشيح المراجع الخارجي، ونطاق المراجعة ونتائجها، وكذلك الرقابة الداخلية للشركة، وجميع المعلومات المالية المعدة للنشر" (النشبة: 2011)

عرفت أيضا على إنها "هي لجنة منبثقة من مجلس إدارة الشركة وعضويتها قاصرة فقط على الأعضاء غير التنفيذيين، والذين لديهم خبرة في مجال المحاسبة والمراجعة، وتكون مسئولة على الإشراف على عملية إعداد القوائم المالية ومراجعة وظيفتي المراجعة الخارجية والداخلية ومراجعة الالتزام بتطبيق قواعد حوكمة الشركات " (الصبان وسليمان: 2004).

كما تعرف لجنة المراجعة بأنها: " إحدى اللجان الرئيسية لمجلس الإدارة يمكن أن تدعم موضوعية ومصداقية إعداد التقارير المالية، كما يمكن أن تساعد المديرين التنفيذيين في الوفاء بمسؤولياتهم، وتدعم استقلالية المراجعين وتحسين أعمال المراجعة وتساعد في عملية الرقابة " (أحميدة: 2014).

وتعرف أيضا لجنة المراجعة بأنها عبارة عن مجموعة من ثلاثة أعضاء على الأقل من أعضاء مجلس الإدارة المستقلين غير التنفيذيين، ويمتلك أحد أعضائها على الأقل خبرة كافية أو محاسبية، وتشكل هذه اللجنة من قبل مجلس الإدارة ويحكم عملها دليل مكتوب يبين بوضوح مسؤولياتها وطرق القيام بها، كما تمتلك اللجنة السلطة الكافية للقيام بمهامها. (انتصار عبدالله: 2016)

وكما تعرف لجنة المراجعة بأنها لجنة فرعية تابعة لمجلس إدارة الشركة، تتكون أساسًا من أعضاء مجلس الإدارة من غير العاملين بها ومن ذوي الخبرة والكفاءة، وتكون مهمتها الأساسية مساعدة مجلس الإدارة للوفاء بمسؤولياته من خلال تأكيد وضمان جودة التقارير والقوائم المالية، وزيادة فعالية نظم الرقابة الداخلية، ودعم عمل واستقلال المراجعين الداخليين والخارجيين والتنسيق بينهما. (الخلائط، مصلي: 2014)

أهمية لجان المراجعة

تكمُن أهمية لجنة المراجعة في أهمية الخدمات التي تقدمها للأطراف المرتبطة بها مثل: مجلس الإدارة والمراجع الخارجي والداخلي والمساهمين وأصحاب المصالح.

1- أهمية لجنة المراجعة لمجلس الإدارة

تتمثل أهمية لجنة المراجعة في مساعدة أعضاء مجلس الإدارة التنفيذيين من تنفيذ مهامهم ومسؤولياتهم، وذلك من خلال دورها في تحسين الاتصال بين مجلس الإدارة والمراجع الخارجي، والمساعدة في حل المشاكل التي قد يواجهها المراجع الخارجي مع الإدارة فيما يتعلق بإعداد القوائم المالية، كما أن وجود لجنة المراجعة يؤدي إلى تحسين الاتصال بين مجلس الإدارة وقسم المراجعة الداخلية بالشكل الذي يدعم دورها واستقلاليتها، ويجعل مجلس الإدارة على دراية تامة بالمشاكل التي تواجهها المراجعة الداخلية، كما تقوم لجنة المراجعة بتقديم الحلول المناسبة لمجلس الإدارة والتي تؤدي إلى تفعيل الدور الرقابي والإشرافي له تجاه وظيفة المراجعة الداخلية. (فاطمة عطية: 2018)

2- أهمية لجنة المراجعة للمراجع الخارجي

لعل الدور الذي تلعبه لجان المراجعة في تدعيم استقلالية المدقق الخارجي بالشكل الذي يؤدي إلى قيامه بمهامه دون ضغط أو تدخل من الإدارة، وعليه هناك بعض المعايير التي اهتمت بطبيعة العلاقة بينهما من حيث دور لجان المراجعة في تعيين المدقق الخارجي وتحديد أتعابه، وحل المشكلات التي تنشأ بين الإدارة والمراجع الخارجي، وكذلك زيادة التفاعل بين كل من المدقق الخارجي والداخلي. (الصوص: 2012)

3- أهمية لجنة المراجعة للمراجعة الداخلية

إنشاء لجان المراجعة أدى إلى وجود عديد من المنافع لقسم المراجعة الداخلية داخل الشركة، فوجود لجنة مستقلة تقوم باختيار رئيس قسم المراجعة الداخلية، وتوفير الموارد اللازمة لهذا القسم والاجتماع المستمر بهم لحل المشاكل التي قد تنشأ بين هذا القسم، وإدارة الشركة وفي ذات نفس الوقت قيام قسم المراجعة الداخلية بإرسال تقاريره إلى لجنة المراجعة والتي تُعدّ قناة اتصال بين هذا القسم ومجلس إدارة الشركة، كل هذا سوف يؤدي في النهاية إلى زيادة الاستقلالية وتفعيل الدور الذي يلعبه قسم المراجعة الداخلية بالشركة.

وفي هذا المجال أشارت العديد من الأبحاث العلمية التي قامت بدراسة العلاقة بين لجان المراجعة وقسم المراجعة الداخلية بالشركات إلى التأكيد على أهمية لجان المراجعة في زيادة فعالية المراجعين الداخليين وزيادة استقلاليتهم بالشكل الذي يمكنهم من تنفيذ مسؤولياتهم الرقابية، ومن ناحية أخرى فإن وجود لجان المراجعة سوف يمكن المراجعين الداخليين من زيادة التفاعل مع المراجع الخارجي باعتبار أن من ضمن مسؤوليات لجان المراجعة هو التنسيق وزيادة الاتصال بين المراجع الخارجي والمراجعين الداخليين، بالشكل الذي يؤدي إلى مساعدة كلا الطرفين بالوفاء بمسؤولياته، وزيادة إمكانية الاعتماد على المعلومات والتقارير المحاسبية والمالية التي تصدرها الشركة. (الصبان، سليمان 2005-2004).

4- أهمية لجنة المراجعة للمستثمرين والأطراف الخارجية

إن إنشاء لجان المراجعة داخل الشركات سوف يؤدي إلى زيادة الاعتمادية والشفافية في المعلومات والتقارير المحاسبية التي تصدرها الشركات للأطراف الخارجية، فوجود لجنة مراجعة مستقلة بعملية الإشراف على إعداد التقارير المالية وعلى تدعيم استقلالية المراجعة الداخلية والخارجية والالتزام بتطبيق القواعد المحاسبية، سوف يؤدي هذا إلى زيادة ثقة المستثمرين

والأطراف الخارجية الأخرى التي تبني قراراتها على المعلومات المالية التي تصدرها الشركات في هذه التقارير. (أحميدة: 2020)

أهداف لجان المراجعة

تتمثل أهداف اللجنة الرئيسية في الرقابة على عدالة وشفافية البيانات المالية والإقضاءات والإيضاحات المتممة بها، بالإضافة إلى التأكد من كفاية وفعالية أنظمة وإجراءات الضبط الداخلي، ومتابعتها والتدقيق في حالات الاختلاس والنصب والتزوير، التي قد يتعرض لها المصرف، وذلك وفقاً للمنشورات والتعليمات الصادرة عن مصرف ليبيا المركزي، والمعايير الدولية بالخصوص. (النشبة: 2011)

وأشار (جبر: 2015) أهداف عدة للجان المراجعة منها:

- 1- زيادة موثوقية ومصداقية القوائم المالية التي تخضع للمراجعة والتأكيد من جودة المعلومات الواردة فيها، وزيادة فعالية نظم الرقابة الداخلية.
 - 2- مساعدة مجلس إدارة الشركة على الوفاء بمسؤولياته القانونية كوكيل عن المساهمين، من خلال قنوات رسمية للاتصال بين اللجان التابعة لمجلس الإدارة من ناحية والمراجعين (الداخليين والخارجيين) وهيكل الرقابة الداخلية من ناحية أخرى.
 - 3- تدعيم استقلال وظيفة المراجعة وتحسين جودتها، من خلال اضطلاع اللجنة بمهمة ترشيح المراجعين الخارجيين الذين سيتم تعيينهم أو عزلهم أو تغييرهم.
 - 4- الإشراف على وظيفة المراجعة الداخلية وتدعيم استقلالها.
- ويرى (Persuade and Mason) أن الهدف من تشكيل لجان المراجعة يتمثل في أربعة عناصر رئيسية هي (فاطمة عطية: 2018):

- 1- مساعدة المراجع الخارجي على إتمام عمله بكفاءة وفاعلية وموضوعية.

- 2- الإشراف التام على النظم المالية والرقابية في الشركة.
 - 3- مراجعة السياسات والممارسات المحاسبية، واختيار السياسات المحاسبية الأكثر ملاءمة.
 - 4- التوصية بتعيين المراجع الخارجي وتحديد أتعابه وعزله.
- "وتعد لجان المراجعة أحد وسائل حوكمة الشركات التي تهدف إلى تحسين عملية إدارة الشركات والرقابة عليها وحماية مصالح المساهمين وغيرهم من ذوي العلاقة، وتجنب الغش والاحتيال وإساءة استخدام السلطات من قبل إدارات الشركات (عبد اللطيف، 2007، ص: 364).

كما يرى (جرمان، 2017: 18) أن أهداف لجنة المراجعة تشتمل:

- 1- مساعدة مجلس الإدارة على أداء مسؤولياته المالية.
- 2- التأكد من سلامة نظام الرقابة الداخلية وتنفيذه.
- 3- دعم استقلال المراجع الداخلي.
- 4- ضبط جودة التقارير المالية.
- 5- دعم استقلال المراجع الخارجي.

كذلك حدد (رضا أحميدة: 2020) أهداف لجنة المراجعة في الآتي:

- 1- مساعدة مجلس الإدارة على أداء مسؤولياته بكفاءة وفاعلية أكبر.
- 2- دعم استقلالية المراجعين الداخليين والخارجيين.
- 3- زيادة فاعلية عملية المراجعة للقوائم والتقارير المالية، وزيادة فاعلية نظم الرقابة الداخلية.
- 4- حل الخلافات التي تنشأ بين الإدارة والمراجع الخارجي.

خصائص لجان المراجعة

1- الاستقلالية:

يُعدّ معيار الاستقلال عن الإدارة من أهم المعايير التي تركز عليها أغلب اللوائح المنظمة لعمل لجنة المراجعة، ويمثل هذا المعيار أحد أهم شروط اختيار أعضاء لجنة المراجعة حيث أنه من الضروري أن يكون أعضاء لجنة المراجعة مستقلين ظاهرياً وحقيقياً عن إدارة الشركة بحيث لا يظهر لمجلس إدارة الشركة وجود علاقة مباشرة أو غير مباشرة بين أعضاء اللجنة ومدراء الشركة التنفيذيين. (إياد الصوص: 2012)

وفي الواقع العملي يوجد هنالك شبه اتفاق على ضرورة أن تقتصر عضوية لجان المراجعة على الأعضاء غير التنفيذيين وذلك لما لهم من استقلالية عن إدارة المنشأة حيث أن مقدره أعضاء مجلس الإدارة في الرقابة على إدارة المنشأة تؤثر بدرجة كبيرة على درجة الاستقلالية المتوافرة في الأعضاء، وقد عرفت بورصة نيويورك للأوراق المالية عضو لجنة المراجعة المستقل بأنه ذلك الشخص الذي يتحرر من أي علاقة من وجهة نظر مجلس الإدارة قد تتدخل وتؤثر على حكمه المستقل عند ممارسة دوره كعضو لجنة المراجعة والأكثر.

2- المؤهلات والخبرة

يشترط أن يتوفر في أعضاء لجان المراجعة الخبرة الكافية واللازمة في مجال المحاسبة والمراجعة، وذلك نظراً لطبيعة عمل اللجنة من الإشراف على عملية إعداد القوائم المالية والاختيار المناسب للقواعد المحاسبية المطبقة التي تتطلب توافر مستوى معين من الخبرة. (أحميدة: 2020)

"ان توافر الخبرة بين أعضاء لجنة المراجعة سوف يحد من التلاعب في التقارير المالية من قبل الإدارة وغيرها من الأطراف المعنية في الشركات، وان أعضاء لجنة المراجعة المجهزة بالخبرة المالية والتدريب قادرون على فهم إدارة الأرباح والتصرف على وفق ذلك، وبالتالي فإنه

من المتوقع كلما ارتفع عدد أعضاء اللجنة ذات الخبرة المالية العالية، كانت التقارير المالية للشركة بشكل أفضل“. (جبر: 2015)

3- عدد أعضاء اللجنة (عطية: 2018)

يختلف عدد أعضاء لجنة المراجعة من شركة إلى أخرى، وذلك وفقاً لحجم مجلس الإدارة وحجم الشركة وطبيعة نشاطها، لكن وبغض النظر عن حجم الشركة ونشاطها ينبغي أن يكون عدد الأعضاء كافياً لتحقيق مزيج من الخبرات والقدرات التي تمكن لجنة المراجعة من القيام بمهامها وتحقيق أهدافها، مع الأخذ في الحسبان عدم زيادة هذا العدد بصورة قد تحد من اتخاذ القرارات بصورة سريعة وفعالة، وعدم تخفيضه بصورة تحد من أداء اللجنة لأعمالها بكفاءة وفعالية، وهناك العديد من الدراسات بينت أن العدد الأمثل لأعضاء لجنة المراجعة يتراوح بين ثلاثة وخمسة إلى سبعة أعضاء وذلك لضمان استقلالية اللجنة، " كما أن التشكيل الجيد للجان المراجعة يجب أن يجمع بين الخبرة ومناوبة العضوية لضمان استمرار عنصر الخبرة وتحديث وجهات النظر والآراء.

4- عدد مرات الاجتماع (انتصار عبد الله: 2016)

يُعدّ عدد المرات التي تجتمع فيها لجنة المراجعة خلال العام مقياساً مهماً على مقدرة اللجنة في الوفاء بمسئولياتها وعدد المرات التي تجتمع فيها اللجنة خلال العام يتوقف على حجم مسئولياتها وطبيعة الظروف التي تعيشها الشركة، ومن بين البنود التي يجب أن تبحث في هذه الاجتماعات تقييم المراجعين المستقلين خلال فترة قيامهم بالمراجعة وينبغي للجنة المراجعة أيضاً أن تجتمع مع مدير المراجعة الداخلية والإدارة في جلسات منفصلة لمناقشة أي موضوعات تعتقد لجنة المراجعة ضرورة بحثها في نطاق محدود، وبالنسبة لتحديد العدد المناسب للمرات التي تجتمع فيها اللجنة خلال العام يجب أن لا يقل عن ثلاث مرات في العام أو على أساس ربع سنوي كما أوصت لجنة Tread way Commission.

المهام الأساسية للجان المراجعة

إن قيام لجنة المراجعة بمهامها لا يعني توسيع مجال مسؤوليات مجلس الإدارة أو زيادة الأعباء الملقاة على عاتقه، بل إن مهامها تنحصر في مساعدة مجلس الإدارة كونها منبثقة منه في أداء مهامه والوفاء بمسؤولياته بكفاءة وفعالية خاصة في مجال النظم المحاسبية، وإعداد التقارير المالية، ودعم أنظمة الرقابة الداخلية، ودعم استقلالية المراجع الداخلي والخارجي، ويعد التحديد الدقيق لمهام لجنة المراجعة مفيداً لأعضاء اللجنة والأطراف الأخرى، إذ يؤدي إلى زيادة الوعي لدى أعضاء اللجنة بطبيعة مهامهم، وفي الوقت نفسه بيانها وإبرازها للأطراف الأخرى التي تتعامل معها اللجنة كمجلس الإدارة والمراجعين الداخليين والمراجعين الخارجيين بالشكل الذي يؤدي إلى عدم تداخل هذه المهام بين هذه الأطراف المختلفة. (الشيخة، الجلاوي: 2019).

ويمكن تلخيص المهام الأساسية للجنة المراجعة على النحو التالي: (انتصار عبد الله: 2016)

- 1- مساعدة مجلس الإدارة في النهوض بمستوياته القانونية عن إدارة الشركة وتجاه حملة الأسهم بالحد من الأخطار الجوهرية في التقارير المالية سواء المنشورة أو غير المنشورة
- 2- الحد من الغش ومخالفة القوانين واللوائح بما فيها المسؤوليات الأخلاقية والبيئية.
- 3- رفع كفاءة وفعالية بيئة الرقابة الداخلية والخارجية.
- 4- تحسين جودة التقارير المالية وزيادة درجة الثقة في المعلومات المالية وكفاية الإفصاح المحاسبي.
- 5- الحد من حالة المعلومات الزائدة عن الحد وتحقيق اقتصاديات المعلومات.

- 6- التخفيف من حدة آثار مشكلة الوكالة بمساهمتها في تحقيق التناسق في المعلومات المتوافرة والمعدة من قبل الإدارة مع احتياجات الأطراف الخارجية وبالتالي التخفيف من ظاهرة عدم تماثل المعلومات.
- 7- الإشراف على أداء الإدارة بهدف التحقق من الالتزام بالممارسات القانونية السليمة ومدى مطابقتها للأخلاقيات والأعراف والقوانين.
- 8- المساهمة في تطوير السياسات المحاسبية وزيادة فاعلية النظم المحاسبية وشفافية التقرير المالي.

المبحث الثاني

العلاقة بين مهام المراجعة الداخلية وكفاءة لجان المراجعة داخل الشركات

تمهيد:

تُعد العلاقة بين مهام المراجعة الداخلية وكفاءة لجان المراجعة علاقة تفاعلية وتكاملية، تقوم على تبادل الأدوار الرقابية والإشرافية بما يحقق فاعلية منظومة الحوكمة داخل الشركات، ولا يمكن النظر إلى أي منهما بمعزل عن الآخر، إذ إن كفاءة لجنة المراجعة تعتمد بدرجة كبيرة على جودة وفعالية مخرجات المراجعة الداخلية، في حين أن فعالية المراجعة الداخلية تتعزز بوجود لجنة مراجعة قوية ومستقلة تدعمها وتوفر لها الغطاء المؤسسي اللازم

أولاً: العلاقة من منظور الإشراف والرقابة (Abbott et al.,2004)

تتمثل أولى صور العلاقة في الدور الإشرافي الذي تمارسه لجنة المراجعة على مهام المراجعة الداخلية، إذ تعتمد لجنة المراجعة في تقييم كفاءة نظم الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر على التقارير الدورية الصادرة عن المراجعة الداخلية، وكلما كانت هذه التقارير دقيقة، وموضوعية، وشاملة، زادت قدرة لجنة المراجعة على أداء مهامها بكفاءة وفاعلية، وتشير الأدبيات إلى أن المراجعة الداخلية تُعد الذراع التنفيذي للجنة المراجعة في متابعة تفاصيل العمليات التشغيلية والمالية، بينما تمثل لجنة المراجعة الجهة الإشرافية التي تضمن استخدام نتائج تلك المهام بالشكل الأمثل .

ثانياً: دعم استقلالية المراجعة الداخلية وأثره على كفاءة لجنة المراجعة (Krishnan, 2005)

تعزز لجنة المراجعة كفاءة مهام المراجعة الداخلية من خلال دعم استقلاليتها التنظيمية، خصوصاً عندما يكون خط التقرير المباشر للمراجع الداخلي إلى لجنة المراجعة بدلاً من الإدارة التنفيذية، هذا الدعم ينعكس إيجاباً على جودة التقارير، ويقلل من احتمالات التأثير أو التحيز الإداري، وفي المقابل، فإن التقارير المستقلة للمراجعة الداخلية توفر للجنة المراجعة معلومات موثوقة تساعد في اتخاذ قرارات رقابية رشيدة، مما يرفع من كفاءتها في الإشراف على القوائم المالية ونظم الرقابة.

ثالثاً: العلاقة في مجال إدارة المخاطر (Arena&Azzone,2009)

تلعب مهام المراجعة الداخلية دوراً محورياً في تحديد المخاطر وتقييمها، سواء كانت مالية أو تشغيلية أو استراتيجية، وتعتمد لجنة المراجعة على نتائج هذه المهام في بناء تصور شامل عن خريطة المخاطر داخل الشركة، وكلما كانت مهام المراجعة الداخلية أكثر شمولاً ومنهجية في تقييم المخاطر، زادت قدرة لجنة المراجعة على توجيه الإدارة نحو سياسات تقلل من تلك المخاطر، وتشير الدراسات إلى أن التنسيق المستمر بين الطرفين يسهم في تحسين فعالية نظام إدارة المخاطر المؤسسية .

رابعاً: أثر مهام المراجعة الداخلية على جودة قرارات لجنة المراجعة (Alzeban&Gwiliam,2014)

تسهم مهام المراجعة الداخلية في تزويد لجنة المراجعة بمعلومات تحليلية وتفسيرية تتجاوز مجرد الأرقام المالية، مثل تقييم كفاءة العمليات، مدى الالتزام بالسياسات، ونقاط الضعف في الضبط الداخلي، هذه المعلومات تعزز جودة قرارات لجنة المراجعة، وتجعلها أكثر قدرة على اكتشاف أوجه القصور مبكراً، وبذلك، فإن كفاءة لجنة المراجعة لا تُقاس فقط بتكوينها أو عدد اجتماعاتها، بل أيضاً بجودة المدخلات التي تحصل عليها من المراجعة الداخلية .

خامساً: العلاقة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح والاحتيايات (Prawitt et el. ,2009)

أثبتت العديد من الدراسات أن التعاون الفعال بين مهام المراجعة الداخلية ولجنة المراجعة يسهم في الحد من ممارسات إدارة الأرباح والاحتيايات المالي. إذ تقوم المراجعة الداخلية بالكشف المبكر عن المؤشرات غير الطبيعية، بينما تستخدم لجنة المراجعة هذه النتائج لمساءلة الإدارة واتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة، ويؤدي هذا التكامل إلى تعزيز مصداقية التقارير المالية وزيادة ثقة المستثمرين وأصحاب المصالح.

سادسًا: التواصل وتبادل المعلومات كعامل حاسم في العلاقة (Arena&Azzone,2009)

يُعد التواصل المنتظم والفعال بين المراجعة الداخلية ولجنة المراجعة من أهم محددات نجاح العلاقة بينهما، فكلما زادت الاجتماعات المباشرة، ووضوح قنوات الاتصال، زادت قدرة لجنة المراجعة على فهم طبيعة المخاطر والتحديات التي تواجه المراجعة الداخلية، كما يسمح هذا التواصل للجنة المراجعة بتوجيه مهام المراجعة الداخلية بما يتوافق مع أولويات الشركة الاستراتيجية .

ثامنًا: الخلاصة

يمكن القول إن العلاقة بين مهام المراجعة الداخلية وكفاءة لجان المراجعة هي علاقة تكامل واعتماد متبادل، حيث تؤثر جودة مهام المراجعة الداخلية بشكل مباشر على كفاءة لجنة المراجعة، بينما يسهم دعم لجنة المراجعة واستقلاليتها في تعزيز فعالية المراجعة الداخلية، وكلما كانت هذه العلاقة منظمة ومبنية على أسس مهنية واضحة، انعكس ذلك إيجابًا على جودة التقارير المالية وكفاءة الحوكمة داخل الشركات.

الفصل الثالث: الدراسة الميدانية

الدراسة الميدانية
صدق وثبات أداة الدراسة
عرض النتائج
ملخص النتائج
النتائج والتوصيات

الدراسة الميدانية

صدق وثبات أداة الدراسة

أولاً: صدق الاستبيان

يقصد بصدق أداة الدراسة أن تقيس عبارات الاستبيان ما وضعت لقياسه، وقمنا بالتأكد

من صدق الاستبيان من خلال أنواع الصدق التالية:

(1) الصدق الظاهري للاستبيان (صدق المحكمين)

اختبرت الباحثة صدق أداة الدراسة إذ تم استخدام أسلوب الصدق وذلك من خلال عرض الاستبانة على مجموعة من المحكمين من أصحاب الخبرة في مجال الدراسة، وقد أخذت الباحثة بغالبية ملاحظات المحكمين لوضعها في صيغتها النهائية.

(2) الصدق التمييزي

الصدق التمييزي أو صدق المقارنة الطرفية ويحسب باستخدام اختبار t لعينتين مستقلتين لمعرفة الفرق بين المجموعتين المتطرفين، فقيمة t المحسوبة لدلالة الفرق بين المجموعتين المتطرفتين في الدرجة الكلية تمثل الصدق التمييزي للمقياس، ولتحقيق ذلك، يتم ترتيب الدرجات الكلية لمفردات الاستبيان ترتيباً تنازلياً من أعلى درجة إلى أقل درجة، وحددت المجموعتان المتطرفتان في الدرجة الكلية بنسبة 27% في كل مجموعة، ومن خلال اختبار t لعينتين مستقلتين، تم الحصول على قيمة الدلالة المحسوبة والتي تساوي 0.000 لجميع محاور الاستبيان وهي أصغر من 0.05 مما يدل على أن الأداة تمتاز بصدق تمييزي أي لها قدرة تمييزية عالية.

جدول (1) نتائج اختبار t لاختبار الفرق بين المجموعتين

المقياس	المجموعة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الفرق بين المتوسطين	قيمة اختبار t	مستوى الدلالة
الاستقلالية	العليا	57.38	2.815	22.46	19.573	< 0.001
	العليا	34.92	5.130			
الكفاءة المهنية	العليا	34.27	1.430	11.39	14.934	< 0.001
	العليا	22.88	3.615			
الالتزام بالعبارة المهنية	العليا	33.73	1.710	12.65	13.073	< 0.001
	العليا	21.08	4.630			
الالتزام بمعايير المراجعة الداخلية	العليا	55.04	1.907	19.12	17.158	< 0.001
	العليا	35.92	5.351			
الدرجة الكلية للمقياس	العليا	174.73	6.077	56.11	17.511	< 0.001
	العليا	118.62	15.169			

(3) صدق الاتساق الداخلي:

لإجراء صدق الاتساق الداخلي قامت الباحثة بإيجاد الارتباط بين كل فقرة من فقرات البعد مع بعده ومع الدرجة الكلية للمقياس، كما قامت الباحثة بإيجاد معامل الارتباط بين الأبعاد والدرجة الكلية للمقياس والنتائج موضحة في الجداول (2) و(3)، حيث يتضح من هذه الجداول بأن جميع الفقرات ترتبط مع الدرجة الكلية للاستبيان. أي أن فقراته دالة إحصائياً، حيث نجد أن معنوي معاملات الارتباط المحسوبة لكل فقرة من فقراته أقل من 0.05، في جميع فقرات

الاستبيان أي يوجد ارتباط معنوي ومنه تُعد فقرات الاستبيان، صادقة ومتسقة داخليا، لما وضعت لقياسه.

أولا: بين درجات كل فقرة مع بعدها والدرجة الكلية للمقياس

جدول رقم (2) معاملات الارتباط لفقرات المقياس مع الدرجة الكلية للبعد ومع الدرجة الكلية للمقياس

رقم الفقرة	ارتباطه بالبعد	ارتباطه بالدرجة الكلية للمقياس	رقم الفقرة	ارتباطه بالبعد	ارتباطه بالدرجة الكلية للمقياس
الاستقلالية					
1	0.529**	0.410**	8	0.579**	0.462**
2	0.674**	0.575**	9	0.627**	0.535**
3	0.557**	0.386**	10	0.493**	0.446**
4	0.476**	0.369**	11	0.608**	0.622**
5	0.647**	0.559**	12	0.614**	0.673**
6	0.677**	0.572**	13	0.631**	0.556**
7	0.671**	0.557**	14	0.534**	0.413**
الكفاءة المهنية					
1	0.557**	0.448**	5	0.630**	0.466**
2	0.695**	0.520**	6	0.586**	0.472**
3	0.695**	0.630**	7	0.725**	0.622**
4	0.530**	0.350**	8	0.470**	0.473**
الالتزام بالعاية المهنية					
1	0.635**	0.538**	5	0.764**	0.649**
2	0.671**	0.586**	6	0.637**	0.687**
3	0.447**	0.276**	7	0.778**	0.541**
4	0.776**	0.649**	8	0.601**	0.664**

الالتزام بمعايير المراجعة الداخلية					
0.427**	0.496**	8	0.430**	0.525**	1
0.530**	0.590**	9	0.636**	0.685**	2
0.554**	0.598**	10	0.649**	0.672**	3
0.377**	0.522**	11	0.617**	0.692**	4
0.471**	0.534**	12	0.650**	0.691**	5
0.484**	0.521**	13	0.647**	0.701**	6
			0.555**	0.650**	7

ثانيا: الارتباط بين الدرجة الكلية لكل بعد مع الدرجة الكلية للمقياس

جدول (3) علاقة الأبعاد بالدرجة الكلية للمقياس

ارتباطه بالدرجة الكلية للمقياس	البعد
0.858**	الاستقلالية
0.811**	الكفاءة المهنية
0.829**	الالتزام بالعباية المهنية
0.892**	الالتزام بمعايير المراجعة الداخلية

ثانيا: ثبات الاستبيان

للتحقق من ثبات الأءاء قامت الباحثة بحساب معاملات ثبات المقياس باستخدام الطرق التالية

(1) معامل ألفا كرونباخ:

من أجل اختبار ثبات أداة الدراسة تم استخدام اختبار ألفا كرونباخ لاختبار الاتساق الداخلي للأداة، حيث تشير النتائج الواردة في الجدول (4) إلى درجة ثبات في استجابات عينة الدراسة كانت 87.1% وهي نسبة مقبولة، لأن قيم ألفا أكثر من 70%، وبالتالي يمكن القول إن هذا المقياس ثابت بمعنى أن المبحوثين يفهمون بنوده بنفس الطريقة وكما يقصدها الباحث،

وعليه يمكن اعتماده في هذه الدراسة الميدانية لكون نسبة تحقيق نفس النتائج لو أعيد تطبيقه مرة أخرى تقدر بـ 87.1%.

جدول رقم (4) نتائج اختبار ثبات أداة الدراسة (كرونباخ ألفا)

معامل ألفا كرونباخ	عدد الفقرات	البعد
0.857	14	الاستقلالية
0.760	8	الكفاءة المهنية
0.819	8	الالتزام بالعناية المهنية
0.855	13	الالتزام بمعايير المراجعة الداخلية
0.936	43	فقرات المقياس ككل

(2) التجزئة النصفية

تم حساب ثبات المقياس عن طريق التجزئة النصفية وذلك بتقسيم فقرات المقياس إلى نصفين، حيث يحتوي النصف الأول على الفقرات الفردية بينما يحتوي النصف الثاني على الفقرات الزوجية. تم حساب معامل الارتباط بين مجموع فقرات النصفين حيث كانت النتائج كما في الجدول التالي:

جدول (5) نتائج اختبار الثبات باستخدام طريقة التجزئة النصفية

معامل الارتباط المصحح باستخدام معادلة سبيرمان براون	معامل الارتباط		البُعد
	معدل الفقرات الزوجية	معدل الفقرات الفردية	
0.775	0.633	معدل الفقرات الفردية	الاستقلالية
0.634	0.464	معدل الفقرات الفردية	الكفاءة المهنية
0.784	0.645	معدل الفقرات الفردية	الالتزام بالعناية المهنية
0.733	0.579	معدل الفقرات الفردية	الالتزام بمعايير المراجعة الداخلية

المقياس ككل	معدل الفقرات الفردية	0.755	0.860
-------------	----------------------	-------	-------

وهي قيم دالة احصائيا وبالتالي يمكن القول بأن هذا المقياس ثابت.

أساليب تحليل البيانات:

لبيان مدى استجابة عينة الدراسة لأسئلة أداة القياس، تم استخدام الأسلوب الوصفي الإحصائي من أجل تحليل البيانات، واختبار الفرضيات وذلك باستخدام برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الإنسانية والاجتماعية (SPSS 27) إذ تم استخدام الوسائل التالية:

أولاً: الإحصاء الوصفي: ويشمل

- 1) الجداول التكرارية: متضمنة العدد والنسبة
- 2) الرسومات البيانية: متمثلة في الأعمدة البيانية
- 3) المتوسط الحسابي: بهدف التعرف على تقييمات عينة الدراسة.
- 4) الانحراف المعياري: لقياس درجة تشتت قيم اجابات عينة الدراسة عن الوسط الحسابي.

ثانياً: الاحصاء الاستدلالي: ويشمل

- 1) اختبار **t-test** لعينة واحدة: تم استخدام هذا الاختبار لاختبار فرضيات الدراسة.

عرض النتائج

تمهيد

هدفت الدراسة إلى الاطلاع على أثر اسناد مهام المراجعة الداخلية لمهنيين خارجيين على كفاءة لجان المراجعة، حيث اشتملت بيئة الدراسة على الشركات المدرجة في سوق المال الليبي، والمتمثلة في:

- الشركة المتحدة للتأمين.
- شركة ليبيا للتأمين.
- مصرف الصحاري.
- مصرف السراي للتجارة والاستثمار.
- مصرف التجارة والتنمية.
- مصرف الوحدة.
- شركة الصحاري للتأمين.

كما تم تقسيم آلية عرض النتائج كالاتي:

1. وصف خصائص أفراد العينة.
2. عرض نتائج اتقاق أفراد العينة.
3. اختبار التوزيع الطبيعي للبيانات
4. اختبار فرضيات الدراسة.

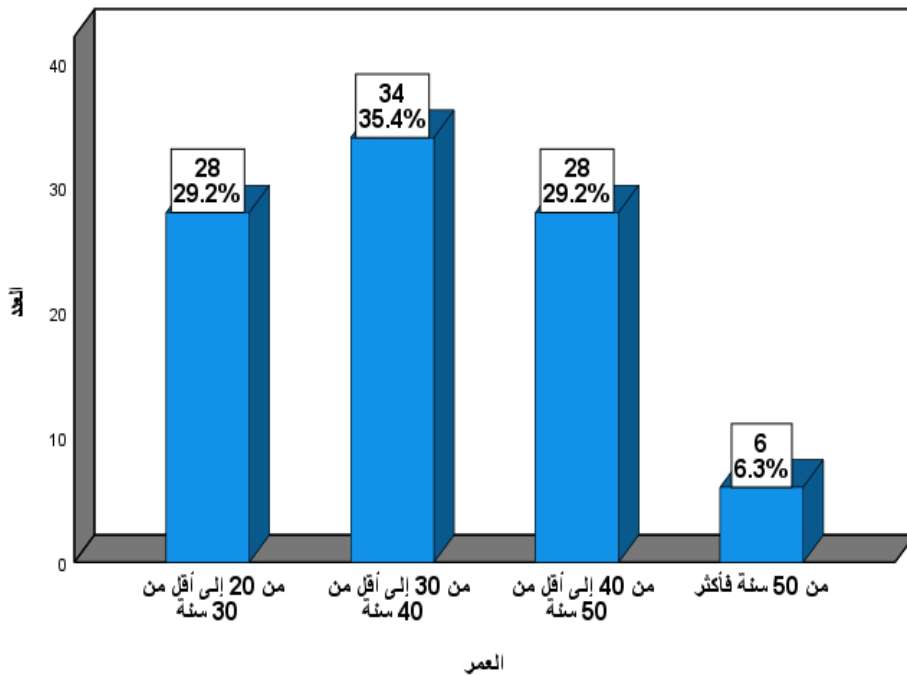
أولاً: وصف خصائص العينة يتناول هذا الجزء النتائج المتعلقة بخصائص عينة الدراسة من حيث العمر والمؤهل الأكاديمي والتخصص وسنوات الخبرة.

جدول (6) توزيع عينة الدراسة وفق العمر

العمر	العدد	النسبة
من 20 إلى أقل من 30 سنة	28	29.2%
من 30 إلى أقل من 40 سنة	34	35.4%
من 40 إلى أقل من 50 سنة	28	29.2%
من 50 سنة فأكثر	6	6.3%
المجموع	96	100.0%

يوضح جدول (6) أن التوزيع العمري لعينة الدراسة تركز بشكل أكبر في الفئة العمرية من 30 إلى أقل من 40 سنة بنسبة 35.4%، تلتها الفئتان العمريتان من 20 إلى أقل من 30 سنة ومن 40 إلى أقل من 50 سنة بنسبة متساوية بلغت 29.2% لكل منهما، في حين شكّل المشاركون بعمر 50 سنة فأكثر نسبة ضئيلة بلغت 6.3%، وهذا يشير إلى أن غالبية المستجيبين من فئة الشباب ومتوسطي العمر.

الشكل (1) توزيع عينة الدراسة وفق العمر

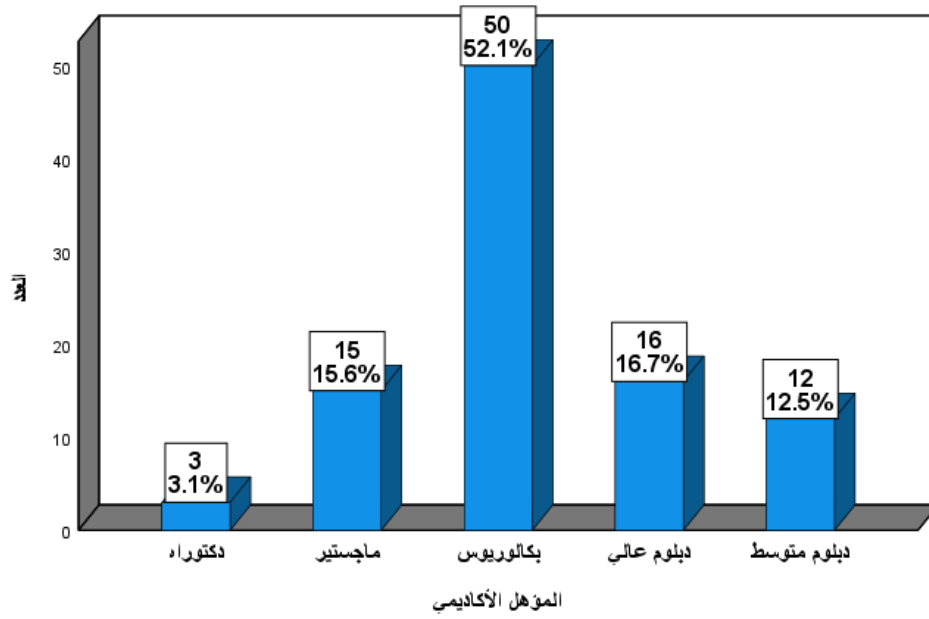


جدول (7) توزيع عينة الدراسة وفق المؤهل الأكاديمي

النسبة	العدد	المؤهل الأكاديمي
%3.1	3	دكتوراه
%15.6	15	ماجستير
%52.1	50	بكالوريوس
%16.7	16	دبلوم عالي
%12.5	12	دبلوم متوسط
%100.0	96	المجموع

يوضح جدول (7) أن غالبية أفراد عينة الدراسة يحملون مؤهل البكالوريوس بنسبة 52.1%، تلتهم فئة الحاصلين على الدبلوم العالي بنسبة 16.7%، ثم فئة الحاصلين على درجة الماجستير بنسبة 15.6%، في حين بلغت نسبة الحاصلين على الدبلوم المتوسط 12.5%، أما حملة شهادة الدكتوراه فقد مثلوا النسبة الأقل في العينة بواقع 3.1%، وتشير هذه النتائج إلى أن العينة يغلب عليها الطابع الأكاديمي من حملة البكالوريوس، مع تمثيل محدود نسبياً لأصحاب الدرجات العليا.

ترى الباحثة أن توزيع العينة وفق المؤهل الأكاديمي يعكس تنوعاً مناسباً في المستوى العلمي لأفراد الدراسة، مع غلبة فئة حملة البكالوريوس، وهو ما قد يمنح النتائج طابعاً عملياً مرتبطاً بالواقع الوظيفي، في حين يسهم وجود بعض المؤهلات العليا في دعم جودة الاستجابات وعمقها العلمي.



الشكل (2) توزيع عينة الدراسة وفق المؤهل الأكاديمي

جدول (8) توزيع عينة الدراسة وفق التخصص

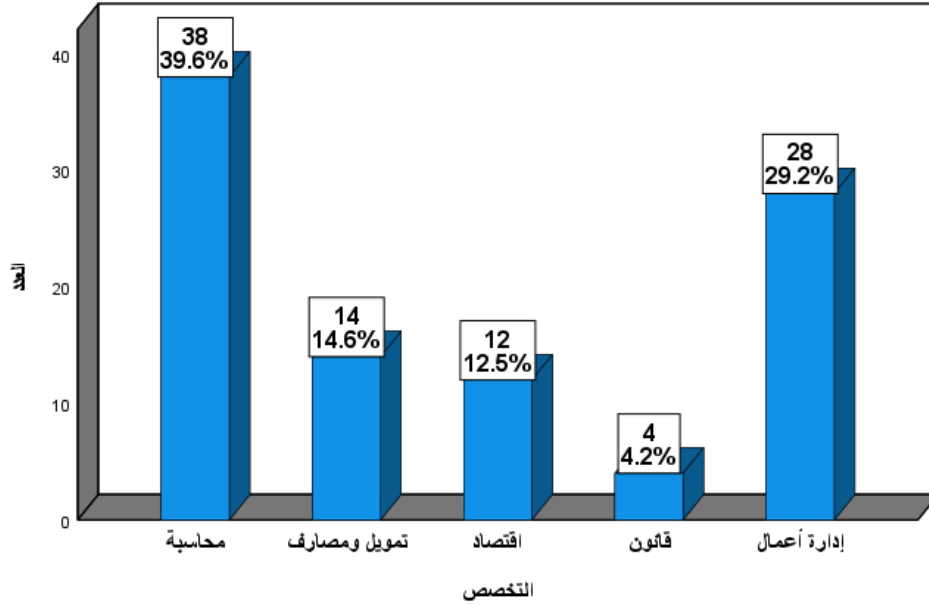
النسبة	العدد	التخصص
39.6%	38	محاسبة
14.6%	14	تمويل ومصارف
12.5%	12	اقتصاد
4.2%	4	قانون
29.2%	28	إدارة أعمال
100.0%	96	المجموع

يوضح جدول (8) أن غالبية أفراد العينة ينتمون إلى تخصص المحاسبة بنسبة

39.6%، تليهم فئة إدارة الأعمال بنسبة 29.2%، ثم تخصص التمويل والمصارف بنسبة

14.6%، بينما جاء تخصص الاقتصاد بنسبة 12.5%، أما تخصص القانون فقد شكّل النسبة

الأقل في العينة بواقع 4.2%، وتشير هذه النتائج إلى أن العينة يغلب عليها الطابع المحاسبي والإداري، مع تمثيل أقل للتخصصات الأخرى.



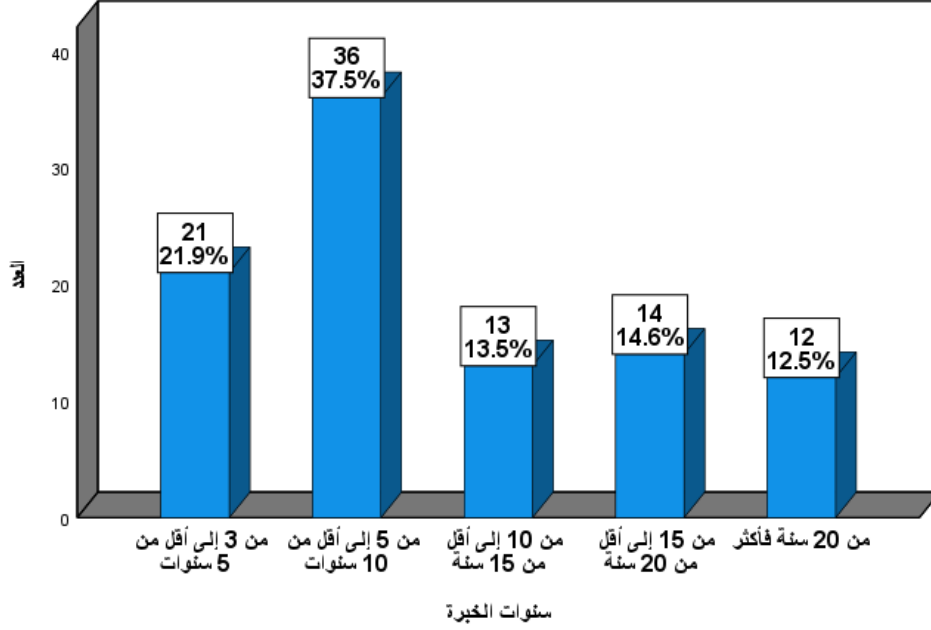
الشكل (3) توزيع عينة الدراسة وفق التخصص

جدول (9) توزيع عينة الدراسة وفق سنوات الخبرة

النسبة	العدد	سنوات الخبرة
21.9%	21	من 3 إلى أقل من 5 سنوات
37.5%	36	من 5 إلى أقل من 10 سنوات
13.5%	13	من 10 إلى أقل من 15 سنة
14.6%	14	من 15 إلى أقل من 20 سنة
12.5%	12	من 20 سنة فأكثر
100.0%	96	المجموع

يوضح جدول (9) أن أكبر نسبة من أفراد العينة لديهم خبرة مهنية تتراوح بين 5 وأقل من 10 سنوات بنسبة 37.5%، تليها فئة ذوي الخبرة من 3 إلى أقل من 5 سنوات بنسبة 21.9%، كما بلغت نسبة ذوي الخبرة من 15 إلى أقل من 20 سنة 14.6%، ومن 10 إلى أقل من 15 سنة 13.5%، في حين شكّل أصحاب الخبرة التي تزيد عن 20 سنة 12.5% من إجمالي العينة،

وتُظهر هذه النتائج أن غالبية المشاركين يتمتعون بخبرة عملية متوسطة، مما قد يعكس توازنًا بين المعرفة الأكاديمية والتجربة المهنية.



الشكل (4) توزيع عينة الدراسة وفق سنوات الخبرة

اختبار مقياس الاستبانة

لقد تم اعتماد مقياس ليكرث الخماسي (Likert Scale of five points) لتحديد درجة

الأهمية النسبية لكل بند من بنود الاستبانة وذلك كما هو موضح في الجدول التالي:

جدول (10) قيم ومعايير كل وزن من أوزان المقياس الخماسي المعتمد من الدراسة

المقياس	لا أوافق بشدة	لا أوافق	أوافق إلى حد ما	أوافق	أوافق بشدة
الدرجة	1	2	3	4	5

مقياس الأهمية النسبية للمتوسط الحسابي

تم وضع مقياس ترتيبى للمتوسط الحسابي وفقا لمستوى أهميته وذلك لاستخدامه في

تحليل النتائج وفقا لما يلي:

المقياس	لا أوافق بشدة	لا أوافق	أوافق إلى حد ما	أوافق	أوافق بشدة
الدرجة	1.80>-1	2.60>-1.80	3.10>-2.60	120>-3.40	5.0>-4.20

جدول (11) مقياس الأهمية النسبية للمتوسط الحسابي

الأهمية النسبية	المتوسط الحسابي
منخفضة جدا	1.80>-1
منخفضة	2.60>-1.80
متوسطة	3.10>-2.60
مرتفعة	120>-3.40
مرتفعة جدا	5.0>-4.20

ثانيا: عرض نتائج اتفاق أفراد العينة

جدول (12) إجابات أفراد العينة على الفقرات المتعلقة بأثر استقلالية الطرف الخارجي المسند إليه مهام

خدمات المراجعة الداخلية على كفاءة لجان المراجعة بالشركات المدرجة بالسوق الليبي

ت	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة التوافق
1	لا تتدخل إدارة المؤسسة بفرض قيود على نطاق عملية -المراجعة الداخلية للطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية.	2.66	1.141	متوسطة
2	استقلالية الطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية تؤدي إلى تحسين موضوعية تقارير المراجعة، كما تساهم في تقليل تضارب المصالح داخل الشركة.	3.10	1.061	متوسطة

ت	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة التوافق
3	استقلالية الطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية تؤدي إلى تقليل تضارب المصالح داخل الشركة.	3.26	1.059	متوسطة
4	تحديد مسؤوليات الطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية وبالتالي يحافظ على درجة عالية من استقلاليته وموضوعيته.	3.55	1.204	مرتفعة
5	يوجد جدية في التعامل مع تقارير المراجعين (الطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية) الدورية.	3.45	1.065	مرتفعة
6	عند القيام بالإسناد الخارجي لمهام المراجعة الداخلية يتمكن المراجع من فحص أي سجلات أو دفاتر عند أداء المراجعة دون تدخل من إدارة المنشأة.	3.30	1.180	متوسطة
7	يؤدي الحفاظ على استقلالية الطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية إلى زيادة الثقة في نتائج المراجعة.	3.63	1.145	مرتفعة
8	يتمتع (الطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية) بالاستقلال التنظيمي الذي يساعده في فحص أداء الإدارات الأخرى باستقلالية وموضوعية.	3.51	0.984	مرتفعة
9	موضوعية الطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية تسهم في تحسين القرارات الإدارية.	3.60	1.071	مرتفعة
10	قيام لجنة المراجعة بتغيير وتبديل مهام المراجعين الداخليين من وقت لآخر سيؤثر على زيادة كفاءة وفاعلية -المراجعة الداخلية.	2.91	1.016	متوسطة
11	عملية الإسناد الخارجي لمهام المراجعة الداخلية تمكن المراجع من إبداء رأيه في الأخطاء والانحرافات المكتشفة عند أداء المراجعة دون ضغوط من إدارة المنشأة.	3.30	1.171	متوسطة

ت	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة التوافق
12	تساهم عملية الإسناد الخارجي لمهام المراجعة الداخلية في تحسين بيئة الرقابة الداخلية.	3.36	1.162	متوسطة
13	تساهم عملية الإسناد الخارجي لمهام المراجعة الداخلية في تعزيز الامتثال للقوانين واللوائح.	3.51	1.056	مرتفعة
14	لا يتأثر الطرف المسند اليه مهام المراجعة الداخلية بعلاقاته الشخصية مع موظفي الشركة.	3.42	1.327	مرتفعة
	المتوسط العام	3.33	0.663	متوسطة

أوضحت نتائج جدول (12) أن المتوسط العام لتقديرات أفراد العينة حول أثر استقلالية الطرف الخارجي المسند إليه مهام المراجعة الداخلية على كفاءة لجان المراجعة بلغ 3.33 بانحراف معياري 0.663، وهو ما يشير إلى مستوى متوسط من التوافق، وقد بينت النتائج أن بعض العبارات حصلت على متوسطات مرتفعة، مثل أن الحفاظ على استقلالية الطرف الخارجي يزيد من الثقة في نتائج المراجعة بمتوسط حسابي 3.63 وانحراف معياري 1.145، وكذلك أن موضوعيته تسهم في تحسين القرارات الإدارية بمتوسط حسابي 3.60 وانحراف معياري 1.071، إضافة إلى تمتعه بالاستقلال التنظيمي الذي يعزز فحص أداء الإدارات الأخرى باستقلالية وموضوعية بمتوسط حسابي 3.51 وانحراف معياري 0.984، كما أظهرت النتائج أن تحديد مسؤوليات الطرف الخارجي يسهم في الحفاظ على استقلاليته وموضوعيته بمتوسط حسابي 3.55 وانحراف معياري 1.204، وأن تقاريره تحظى بالجدية في التعامل بمتوسط حسابي 3.45 وانحراف معياري 1.065، فضلاً عن دوره في تعزيز الامتثال للقوانين واللوائح بمتوسط حسابي 3.51 وانحراف معياري 1.056، وعدم تأثره بعلاقاته الشخصية مع موظفي الشركة بمتوسط حسابي 3.42 وانحراف معياري 1.327. في المقابل، جاءت بعض العبارات ضمن مستوى متوسط من التوافق، مثل أن إدارة المؤسسة لا تقرض قيوداً على نطاق عملية المراجعة الداخلية

بمتوسط حسابي 2.66 وانحراف معياري 1.141، وأن تغيير وتبديل مهام المراجعين الداخليين من وقت لآخر قد يؤثر على الكفاءة بمتوسط حسابي 2.91 وانحراف معياري 1.016، كذلك، فإن استقلالية الطرف الخارجي تساهم في تقليل تضارب المصالح داخل الشركة بمتوسط حسابي 3.26 وانحراف معياري 1.059، وتمكنه من فحص السجلات والدفاتر دون تدخل الإدارة بمتوسط حسابي 3.30 وانحراف معياري 1.180، إضافة إلى تمكينه من إبداء الرأي في الأخطاء والانحرافات بمتوسط حسابي 3.30 وانحراف معياري 1.171، وتحسين بيئة الرقابة الداخلية بمتوسط حسابي 3.36 وانحراف معياري 1.162، وبشكل عام، تشير النتائج إلى أن استقلالية الطرف الخارجي المسند إليه مهام المراجعة الداخلية تساهم بدرجة متوسطة إلى مرتفعة في تعزيز كفاءة لجان المراجعة بالشركات المدرجة في السوق الليبي، خاصة من خلال تحسين موضوعية التقارير وزيادة الثقة في نتائج المراجعة وتعزيز الامتثال للقوانين، رغم وجود بعض التحديات المرتبطة بتدخل الإدارة أو بتأثير تغيير مهام المراجعين الداخليين.

جدول (13) إجابات أفراد العينة على الفقرات المتعلقة بأثر الكفاءة المهنية للطرف الخارجي المسند إليه مهام خدمات المراجعة الداخلية على كفاءة لجان المراجعة بالشركات المدرجة في سوق المال الليبي.

ت	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة التوافق
1	يتمتع الطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية بكفاءة عالية عند تنفيذ العمل المسند إليه.	3.45	1.025	مرتفعة
2	يساهم إسناد مهمة المراجعة الداخلية لمراجعين خارجيين بمستوى عال من الخبرة في تعزيز أداء مهام المراجعة الداخلية.	3.58	1.053	مرتفعة
3	التزام الطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية بمعايير المراجعة الداخلية ينعكس إيجابياً على أداء الشركة.	3.73	0.957	مرتفعة

مرتفعة	0.972	3.89	الخبرة الطويلة للطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية تعزز من دقة النتائج المالية.	4
مرتفعة	1.095	3.47	يهدف الطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية من دراسة نظام الرقابة الداخلية وتقويمه إلى تحديد مدى الثقة في هذا النظام والاعتماد عليه.	5
مرتفعة	0.879	3.58	يهدف الطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية من دراسة نظام الرقابة الداخلية إلى إتمام عملية المراجعة في أقل وقت وأقل تكلفة ممكنة.	6
مرتفعة	0.939	3.71	تتحقق لجنة المراجعة من التأهيل العلمي للطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية ومعاونيه، وسياسة التناوب الوظيفي فيما بينهم.	7
مرتفعة	0.923	3.77	قيام لجنة المراجعة بالإشراف على عملية التخطيط لأعمال الطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية، يؤثر على رفع كفاءة وفاعلية المراجعة الداخلية...	8
مرتفعة	0.600	3.65	المتوسط العام	

أوضحت نتائج جدول (13) أن المتوسط العام لتقديرات أفراد العينة حول أثر الكفاءة المهنية للطرف الخارجي المسند إليه مهام المراجعة الداخلية على كفاءة لجان المراجعة بلغ 3.65 بانحراف معياري 0.600، وهو ما يشير إلى مستوى مرتفع من التوافق، فقد أظهرت النتائج أن الخبرة الطويلة للطرف الخارجي تسهم بشكل واضح في تعزيز دقة النتائج المالية بمتوسط حسابي 3.89 وانحراف معياري 0.972، كما أن التزامه بمعايير المراجعة الداخلية ينعكس إيجابياً على أداء الشركة بمتوسط حسابي 3.73 وانحراف معياري 0.957، كذلك تبين أن إشراف لجنة المراجعة على عملية التخطيط لأعمال الطرف الخارجي يسهم في رفع كفاءة وفاعلية المراجعة الداخلية بمتوسط حسابي 3.77 وانحراف معياري 0.923، بينما أشار أفراد العينة إلى أن

تحقق اللجنة من التأهيل العلمي للطرف الخارجي ومعاونه، إضافة إلى سياسة التناوب الوظيفي بينهم، يسهم في دعم كفاءة المراجعة الداخلية بمتوسط حسابي 3.71 وانحراف معياري 0.939، كما أظهرت النتائج أن إسناد مهمة المراجعة الداخلية لمراجعين خارجيين ذوي خبرة عالية يعزز أداء مهام المراجعة الداخلية بمتوسط حسابي 3.58 وانحراف معياري 1.053، وأن دراسة الطرف الخارجي لنظام الرقابة الداخلية تهدف إلى إتمام المراجعة في أقل وقت وتكلفة ممكنة بمتوسط حسابي 3.58 وانحراف معياري 0.879، كذلك أشير إلى أن هذا الطرف يتمتع بكفاءة عالية عند تنفيذ العمل المسند إليه بمتوسط حسابي 3.45 وانحراف معياري 1.025، كما يهدف من دراسة نظام الرقابة الداخلية وتقويمه إلى تحديد مدى الثقة فيه والاعتماد عليه بمتوسط حسابي 3.47 وانحراف معياري 1.095، وبصورة عامة، تشير النتائج إلى أن الكفاءة المهنية للطرف الخارجي المسند إليه مهام المراجعة الداخلية تسهم بدرجة مرتفعة في تعزيز كفاءة لجان المراجعة بالشركات المدرجة في سوق المال الليبي، وذلك من خلال الاعتماد على خبرته الطويلة، التزامه بالمعايير المهنية، والإشراف الفعال من جانب لجان المراجعة.

جدول (14) إجابات أفراد العينة على الفقرات المتعلقة بأثر التزام الطرف الخارجي المسند إليه مهام خدمات المراجعة الداخلية ببذل العناية بالمهنة اللازمة على كفاءة لجان المراجعة بالشركات المدرجة في سوق المال الليبي

ت	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة التوافق
1	العناية المهنية التي يبذلها الطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية تحسن من عملية اتخاذ القرار	3.41	1.042	مرتفعة
2	يقوم الطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية بالتعرف على طبيعة نشاط الشركة ومدى تأثره بالظروف الاقتصادية والتطورات التكنولوجية.	3.53	1.169	مرتفعة
3	يساهم إمام الطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية بالظروف الاقتصادية في تكوين حكمه الشخصي على مدى سلامة السياسات المحاسبية وعدالتها.	3.54	0.962	مرتفعة
4	يقوم الطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية بالتأكد من أن العمل قد تم تأديته وفقاً لبرنامج المراجعة أو خطة عمل موضوعة مسبقاً.	3.17	1.063	متوسطة
5	يقوم الطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية بالتخطيط لعملية المراجعة بشكل يمكن من خلاله التحكم في حدود مخاطر المراجعة، بحيث تكون مقبولة ومنخفضة.	3.55	1.014	مرتفعة
6	يقوم الطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية عند استخدام العينة الإحصائية في عملية المراجعة بمراعاة السحب العشوائي للعينة وعدم التحيز عند اختيارها وتحديد درجة الثقة المطلوبة لنجاحها.	3.65	0.973	مرتفعة

ت	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة التوافق
7	يوثق الطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية أعماله، بحيث تكون أوراق عمله متكاملة ومفصلة حتى يتمكن من فهم واستيعاب عملية المراجعة.	3.65	0.995	مرتفعة
8	يوثق الطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية عملية التخطيط للمراجعة وطبيعة وتوقيت ومدى اختبارات المراجعة الواجب القيام بها والنتائج التي تم التوصل إليها	3.79	1.035	مرتفعة
	المتوسط العام	3.54	0.687	مرتفعة

أوضحت نتائج جدول (14) أن المتوسط العام لتقديرات أفراد العينة حول أثر التزام الطرف الخارجي المسند إليه مهام المراجعة الداخلية ببذل العناية المهنية اللازمة على كفاءة لجان المراجعة بلغ 3.54 بانحراف معياري 0.687، وهو ما يعكس مستوى مرتفعاً من التوافق، وقد بينت النتائج أن أعلى متوسط تحقق كان في توثيق عملية التخطيط للمراجعة من حيث طبيعة وتوقيت ومدى اختبارات المراجعة والنتائج التي تم التوصل إليها، حيث بلغ المتوسط الحسابي 3.79 بانحراف معياري 1.035، يليه توثيق أعمال المراجعة بحيث تكون أوراق العمل متكاملة ومفصلة بمتوسط حسابي 3.65 وانحراف معياري 0.995، وكذلك مراعاة السحب العشوائي للعينة، وعدم التحيز عند استخدامها، وتحديد درجة الثقة المطلوبة لنجاحها بمتوسط حسابي 3.65 وانحراف معياري 0.973، كما أشارت النتائج إلى أن الطرف الخارجي يقوم بالتخطيط لعملية المراجعة بما يتيح التحكم في حدود مخاطرها ضمن مستويات مقبولة ومنخفضة بمتوسط حسابي 3.55 وانحراف معياري 1.014، إضافة إلى التعرف على طبيعة نشاط الشركة ومدى تأثره بالظروف الاقتصادية والتطورات التكنولوجية بمتوسط حسابي 3.53 وانحراف معياري 1.169، وإمامه بالظروف الاقتصادية بما يساعده في تكوين حكم شخصي حول سلامة وعدالة

السياسات المحاسبية بمتوسط حسابي 3.54 وانحراف معياري 0.962، كما بينت النتائج أن العناية المهنية المبذولة من قبل الطرف الخارجي تسهم في تحسين عملية اتخاذ القرار داخل الشركات بمتوسط حسابي 3.41 وانحراف معياري 1.042، وفي المقابل، سجل بند التأكد من أن العمل قد تم وفق خطة المراجعة الموضوعة مسبقاً مستوى توافق متوسط بمتوسط حسابي 3.17 وانحراف معياري 1.063، وهو ما يشير إلى وجود بعض التباين في آراء المبحوثين حول هذا الجانب، وبصورة عامة، فإن التزام الطرف الخارجي ببذل العناية المهنية اللازمة، ولا سيما في مجالات التوثيق، التخطيط، واستخدام الأساليب الإحصائية، يسهم بدرجة مرتفعة في تعزيز كفاءة لجان المراجعة بالشركات المدرجة في سوق المال الليبي، مع بقاء بعض الجوانب التي تحتاج إلى تعزيز مثل ضمان الالتزام الدقيق ببرامج وخطط المراجعة الموضوعة مسبقاً.

جدول (15) إجابات أفراد العينة على الفقرات المتعلقة بأثر التزام الطرف الخارجي المسند إليه مهام خدمات المراجعة الداخلية بتطبيق معايير المراجعة الداخلية على كفاءة لجان المراجعة بالشركات المدرجة في سوق المال الليبي.

ت	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة التوافق
1	يقوم الطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية بالحصول على معلومات مسبقة تستخدم كأساس لعملية المراجعة.	3.36	1.017	متوسطة
2	الامتثال للمعايير يساهم في تعزيز الحوكمة المؤسسية.	3.66	0.904	مرتفعة
3	الامتثال لمعايير المراجعة يعزز من ثقة المستثمرين	3.84	0.966	مرتفعة
4	يتم فحص وتقييم خطة عمل المراجعة الداخلية للطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية من قبل لجنة المراجعة.	3.21	1.114	متوسطة

ت	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة التوافق
5	اتباع الطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية لمعايير المراجعة الداخلية يساهم في رفع مستوى الشفافية.	3.56	0.938	مرتفعة
6	التزام الطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية بمعايير المراجعة الداخلية يؤدي إلى تحسين جودة التقارير	3.60	1.110	مرتفعة
7	يقدم الطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية تقريراً دورياً للجنة المراجعة عن مدى تطابق أصول الشركة للسجلات والقوائم المالية التي قام بفحصها.	3.73	0.989	مرتفعة
8	يقوم الطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية بتزويد مجلس الإدارة والإدارة العليا بالتشخيصات والاقتراحات والاستشارات اللازمة.	3.54	1.065	مرتفعة
9	يوجد دليل مكتوب للسياسات والإجراءات المتبعة في إدارة المراجعة الداخلية كدليل لعمل الطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية.	3.57	0.992	مرتفعة
10	يتأكد الطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية بأن المستندات المستخدمة في المراجعة الداخلية مناسبة وكافية.	3.55	1.094	مرتفعة
11	تتضمن أنشطة المراجعة الداخلية التي يقوم بها الطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية متابعة التقيد بالقوانين واللوائح والتعليمات المنظمة للعمل.	3.72	1.013	مرتفعة
12	يوجد لدى العاملين بالشركة معلومات كافية ودليل عمل بإجراءات المراجعة الخاصة بأعمالهم.	3.58	0.948	مرتفعة

ت	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة التوافق
13	يقوم الطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية بتسجيل المعلومات المحاسبية التي تدعم الآراء التي توصل إليها لتعزيز تلك الآراء.	3.80	0.958	مرتفعة
	المتوسط العام	3.60	0.611	مرتفعة

أوضحت نتائج جدول (15) أن المتوسط العام لتقديرات أفراد العينة حول أثر التزام الطرف الخارجي المسند إليه مهام المراجعة الداخلية بتطبيق معايير المراجعة الداخلية على كفاءة لجان المراجعة بلغ 3.60 بانحراف معياري 0.611، وهو ما يعكس مستوى مرتفعاً من التوافق، وقد بينت النتائج أن أبرز الجوانب التي حازت أعلى المتوسطات تمثلت في أن الامتثال للمعايير يعزز ثقة المستثمرين بمتوسط حسابي 3.84 وانحراف معياري 0.966، وأن الطرف الخارجي يقوم بتسجيل المعلومات المحاسبية الداعمة للآراء التي يتوصل إليها لتعزيزها بمتوسط حسابي 3.80 وانحراف معياري 0.958، بالإضافة إلى تقديم تقارير دورية للجنة المراجعة حول مدى تطابق أصول الشركة مع السجلات والقوائم المالية بمتوسط حسابي 3.73 وانحراف معياري 0.989، ومتابعة التقيد بالقوانين واللوائح المنظمة للعمل بمتوسط حسابي 3.72 وانحراف معياري 1.013، كما أظهرت النتائج أن الالتزام بمعايير المراجعة الداخلية يؤدي إلى تحسين جودة التقارير بمتوسط حسابي 3.60 وانحراف معياري 1.110، ويساهم في رفع مستوى الشفافية بمتوسط حسابي 3.56 وانحراف معياري 0.938، فضلاً عن تزويد مجلس الإدارة والإدارة العليا بالتشخيصات والاستشارات اللازمة بمتوسط حسابي 3.54 وانحراف معياري 1.065، كذلك تبين وجود دليل مكتوب للسياسات والإجراءات يعزز من كفاءة عمل الطرف الخارجي بمتوسط حسابي 3.57 وانحراف معياري 0.992، كما أن التأكد من كفاية المستندات المستخدمة في المراجعة بلغ متوسطه 3.55 بانحراف معياري 1.094. في المقابل جاءت بعض

البند بمستوى متوسط من التوافق مثل قيام الطرف الخارجي بالحصول على معلومات مسبقة كأساس لعملية المراجعة بمتوسط حسابي 3.36 وانحراف معياري 1.017، وكذلك قيام لجنة المراجعة بفحص وتقييم خطة عمل المراجعة الداخلية للطرف الخارجي بمتوسط حسابي 3.21 وانحراف معياري 1.114، وهو ما يشير إلى أن هذه الجوانب لا تزال بحاجة إلى تعزيز أكبر، وبصورة عامة، تشير النتائج إلى أن التزام الطرف الخارجي بتطبيق معايير المراجعة الداخلية يسهم بدرجة مرتفعة في تعزيز كفاءة لجان المراجعة بالشركات المدرجة في سوق المال الليبي، من خلال تعزيز ثقة المستثمرين، تحسين جودة التقارير، رفع مستوى الشفافية، وضمان الامتثال للقوانين واللوائح، مع وجود بعض المجالات التي تحتاج إلى دعم إضافي مثل تفعيل دور لجنة المراجعة في مراجعة خطط العمل بشكل أكثر عمقاً.

ثالثاً: اختبار التوزيع الطبيعي للبيانات:

قبل البدء باختبار الفرضيات لابد من إخضاع البيانات للتحليل للتأكد من أن هذه البيانات تخضع للتوزيع الطبيعي أم لا، وللوقوف على ذلك تم استخدام اختبار Kolmogorov-Smirnov، وعلى أساس الفرضية التالية:

الفرضية الصفرية: البيانات تخضع للتوزيع الطبيعي.

الفرضية البديلة: البيانات لا تخضع للتوزيع الطبيعي

والجدول التالي يبين نتائج اختبار Kolmogorov-Smirnov.

جدول رقم (16) نتائج اختبار Kolmogorov-Smirnov

المعنوية المشاهدة	Kolmogorov- Smirnov	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	البعد
0.129	0.096	0.663	3.33	الاستقلالية
0.101	0.121	0.600	3.65	الكفاءة المهنية
0.089	0.157	0.687	3.54	الالتزام بالعناية المهنية
0.099	0.122	0.611	3.60	الالتزام بمعايير المراجعة الداخلية

من نتائج الجدول أعلاه رقم (16)، يتبين ان قيم مستوى المعنوية المشاهدة لكل الأبعاد أكبر من 0.05 مما يعني عدم رفض الفرضية الصفرية أي أن البيانات تخضع للتوزيع الطبيعي، وبالتالي فإنه يمكن استخدام أساليب التحليل الإحصائي المعلمي في اختبار فرضيات الدراسة.

اختبار فرضيات الدراسة

الفرضية الأولى:

الفرضية الصفرية: لا تؤثر درجة الاستقلالية للطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية على كفاءة لجان المراجعة بالشركات المدرجة بالسوق الليبي.

الفرضية البديلة: تؤثر درجة الاستقلالية للطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية على كفاءة لجان المراجعة بالشركات المدرجة بالسوق الليبي.

لاختبار الفرضية أعلاه، تم استخدام اختبار t لعينة واحدة، حيث كانت النتائج كما في الجدول

التالي:

جدول (17) نتائج اختبار t لاختبار تأثير درجة الاستقلالية للطرف المسند إليه خدمات

المراجعة الداخلية على كفاءة لجان المراجعة بالشركات المدرجة بالسوق الليبي

الفرضية	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة اختبار t	مستوى الدلالة
لا تؤثر درجة الاستقلالية للطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية على كفاءة لجان المراجعة بالشركات المدرجة بالسوق الليبي.	96	3.33	0.663	4.816	< 0.001

أوضحت نتائج اختبار الفرضية الأولى باستخدام اختبار t لعينة واحدة (جدول 17) أن المتوسط الحسابي لدرجة الاستقلالية للطرف الخارجي المسند إليه مهام المراجعة الداخلية بلغ 3.33 بانحراف معياري 0.663، وقد كانت قيمة اختبار $t = 4.816$ عند مستوى دلالة أقل من 0.001، وهو مستوى دال إحصائيًا، وبذلك يتم رفض الفرضية الصفرية القائلة بعدم وجود تأثير لدرجة الاستقلالية على كفاءة لجان المراجعة، وقبول الفرضية البديلة التي تنص على أن درجة الاستقلالية للطرف الخارجي تؤثر بشكل معنوي على كفاءة لجان المراجعة بالشركات المدرجة في السوق الليبي، هذه النتيجة تعكس أن تعزيز استقلالية الطرف الخارجي يسهم بشكل ملحوظ في رفع كفاءة لجان المراجعة، بما يتوافق مع التوجهات المهنية التي تؤكد أن الاستقلالية تمثل عنصرًا أساسيًا لضمان موضوعية المراجعة وتقليل تضارب المصالح، وهو ما يدعم ثقة المساهمين والمستثمرين في التقارير المالية.

الفرضية الثانية

الفرضية الصفرية: لا تؤثر درجة الكفاءة المهنية للطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية على كفاءة لجان المراجعة بالشركات المدرجة بالسوق الليبي.

الفرضية البديلة: تؤثر درجة الكفاءة المهنية للطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية على كفاءة لجان المراجعة بالشركات المدرجة بالسوق الليبي.

لاختبار الفرضية أعلاه، تم استخدام اختبار t لعينة واحدة، حيث كانت النتائج كما في الجدول التالي:

جدول (18) نتائج اختبار t لاختبار تأثير درجة الكفاءة المهنية للطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية على كفاءة لجان المراجعة بالشركات المدرجة بالسوق الليبي

الفرضية	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة اختبار t	مستوى الدلالة
لا تؤثر درجة الاستقلالية للطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية على كفاءة لجان المراجعة بالشركات المدرجة بالسوق الليبي.	96	3.65	0.600	10.560	< 0.001

أوضحت نتائج اختبار الفرضية الثانية باستخدام اختبار t لعينة واحدة (جدول 18) أن المتوسط الحسابي لدرجة الكفاءة المهنية للطرف الخارجي المسند إليه مهام المراجعة الداخلية بلغ 3.65 بانحراف معياري 0.600، فيما بلغت قيمة اختبار $t = 10.560$ عند مستوى دلالة أقل من 0.001، وهو ما يشير إلى دلالة إحصائية قوية، وبناءً على ذلك يتم رفض الفرضية الصفرية القائلة بعدم وجود تأثير للكفاءة المهنية على كفاءة لجان المراجعة، وقبول الفرضية البديلة التي تنص على أن الكفاءة المهنية للطرف الخارجي تؤثر بشكل معنوي على كفاءة لجان المراجعة بالشركات المدرجة في السوق الليبي، وتؤكد هذه النتيجة أن امتلاك الطرف الخارجي لمستوى عالٍ من التأهيل العلمي والخبرة العملية والالتزام بالمعايير المهنية يساهم في تحسين جودة أعمال المراجعة الداخلية، بما يعزز فاعلية لجان المراجعة في أداء مهامها الإشرافية والرقابية، ويرفع من موثوقية المعلومات المالية المقدمة للمستثمرين وأصحاب المصلحة.

الفرضية الثالثة

الفرضية الصفرية: لا يؤثر التزام الطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية ببذل العناية المهنية على كفاءة لجان المراجعة بالشركات المدرجة بالسوق الليبي.

الفرضية البديلة: يؤثر التزام الطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية ببذل العناية المهنية على كفاءة لجان المراجعة بالشركات المدرجة بالسوق الليبي.

لاختبار الفرضية أعلاه، تم استخدام اختبار t لعينة واحدة، حيث كانت النتائج كما في الجدول التالي:

جدول (19) نتائج اختبار t لاختبار تأثير التزام الطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية ببذل العناية المهنية على كفاءة لجان المراجعة بالشركات المدرجة بالسوق الليبي

الفرضية	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة اختبار t	مستوى الدلالة
لا يؤثر التزام الطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية ببذل العناية المهنية على كفاءة لجان المراجعة بالشركات المدرجة بالسوق الليبي.	96	3.54	0.687	7.638	< 0.001

أوضحت نتائج اختبار الفرضية الثالثة باستخدام اختبار t لعينة واحدة (جدول 19) أن المتوسط الحسابي لدرجة التزام الطرف الخارجي المسند إليه مهام المراجعة الداخلية ببذل العناية المهنية بلغ 3.54 بانحراف معياري 0.687، في حين بلغت قيمة اختبار $t = 7.638$ عند مستوى دلالة أقل من 0.001، وهو ما يعكس دلالة إحصائية قوية، وبناءً على ذلك يتم رفض الفرضية الصفرية القائلة بعدم وجود تأثير للعناية المهنية على كفاءة لجان المراجعة، وقبول الفرضية البديلة التي تنص على أن التزام الطرف الخارجي ببذل العناية المهنية يؤثر بشكل معنوي على كفاءة لجان المراجعة بالشركات المدرجة في السوق الليبي، وتشير هذه النتيجة إلى

أن التزام المراجع الخارجي بالتخطيط السليم لعملية المراجعة، وتوثيق أعماله بدقة، والالتزام بالأساليب العلمية مثل العينة الإحصائية، فضلاً عن مراعاة الظروف الاقتصادية والتنظيمية للشركة، يساهم بشكل واضح في تعزيز جودة أعمال المراجعة الداخلية، كما أن بذل العناية المهنية اللازمة يساهم في تحسين عملية اتخاذ القرار ورفع مستوى ثقة لجان المراجعة في النتائج والتوصيات المقدمة.

الفرضية الرابعة

الفرضية الصفريّة: لا يؤثر التزام الطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية بتطبيق معايير المراجعة الداخلية على كفاءة لجان المراجعة بالشركات المدرجة بالسوق الليبي.

الفرضية البديلة: يؤثر التزام الطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية بتطبيق معايير المراجعة الداخلية على كفاءة لجان المراجعة بالشركات المدرجة بالسوق الليبي.

لاختبار الفرضية أعلاه، تم استخدام اختبار t لعينة واحدة، حيث كانت النتائج كما في الجدول التالي:

جدول (20) نتائج اختبار t لاختبار تأثير التزام الطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية بتطبيق معايير المراجعة الداخلية على كفاءة لجان المراجعة بالشركات المدرجة بالسوق الليبي

الفرضية	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة اختبار t	مستوى الدلالة
لا يؤثر التزام الطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية بتطبيق معايير المراجعة الداخلية على كفاءة لجان المراجعة بالشركات المدرجة بالسوق الليبي.	96	3.60	0.611	9.546	< 0.001

أوضحت نتائج اختبار الفرضية الرابعة باستخدام اختبار t لعينة واحدة (جدول 20) أن المتوسط الحسابي لمدى التزام الطرف الخارجي المسند إليه مهام المراجعة الداخلية بتطبيق معايير المراجعة الداخلية بلغ 3.60 بانحراف معياري 0.611، في حين بلغت قيمة اختبار $t = 9.546$ عند مستوى دلالة أقل من 0.001، وهو ما يعكس دلالة إحصائية قوية، وبناءً على ذلك، يتم رفض الفرضية الصفرية القائلة بعدم وجود تأثير للالتزام بالمعايير على كفاءة لجان المراجعة، وقبول الفرضية البديلة التي تنص على أن التزام الطرف الخارجي بتطبيق معايير المراجعة الداخلية يؤثر بشكل معنوي على كفاءة لجان المراجعة بالشركات المدرجة في السوق الليبي، وتدلل هذه النتيجة على أن الالتزام بالمعايير المهنية يعزز جودة التقارير وشفافيتها، ويدعم الحوكمة المؤسسية، ويرفع من مستوى الثقة لدى المستثمرين وأصحاب المصلحة، كما يسهم في تعزيز قدرة لجان المراجعة على أداء دورها الرقابي والإشرافي بكفاءة أكبر، وبذلك يتضح أن تطبيق المعايير يمثل أحد العوامل الجوهرية في رفع كفاءة لجان المراجعة وضمان فاعلية المراجعة الداخلية في الشركات المدرجة.

اختبار الفرضية الرئيسية

الفرضية الصفرية: لا يوجد تأثير لإسناد مهام المراجعة الداخلية لمهنيين خارجيين على كفاءة لجان المراجعة بالشركات المدرجة في سوق المال الليبي.

الفرضية البديلة: يوجد تأثير لإسناد مهام المراجعة الداخلية لمهنيين خارجيين على كفاءة لجان المراجعة بالشركات المدرجة في سوق المال الليبي.

لاختبار الفرضية أعلاه، تم استخدام اختبار t لعينة واحدة، حيث كانت النتائج كما في

الجدول التالي:

جدول (21) نتائج اختبار t لاختبار تأثير إسناد مهام المراجعة الداخلية لمهنيين خارجيين على كفاءة لجان المراجعة بالشركات المدرجة في سوق المال الليبي

الفرضية	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة اختبار t	مستوى الدلالة
لا يوجد تأثير لإسناد مهام المراجعة الداخلية لمهنيين خارجيين على كفاءة لجان المراجعة بالشركات المدرجة في سوق المال الليبي.	96	3.51	0.546	9.074	< 0.001

أوضحت نتائج اختبار الفرضية الرئيسية باستخدام اختبار t لعينة واحدة (جدول 21) أن

المتوسط الحسابي لتقديرات أفراد العينة بلغ 3.51 بانحراف معياري 0.546، فيما بلغت قيمة

اختبار $t = 9.074$ عند مستوى دلالة أقل من 0.001، وهو ما يعكس وجود دلالة إحصائية

قوية، وبناءً على ذلك، يتم رفض الفرضية الصفرية القائلة بعدم وجود تأثير لإسناد مهام المراجعة

الداخلية لمهنيين خارجيين على كفاءة لجان المراجعة، وقبول الفرضية البديلة التي تنص على أن

إسناد هذه المهام يؤثر بشكل معنوي وإيجابي على كفاءة لجان المراجعة بالشركات المدرجة في

سوق المال الليبي، وتشير هذه النتيجة إلى أن الاستعانة بمهنيين خارجيين في تنفيذ مهام المراجعة الداخلية يعزز من موضوعية واستقلالية المراجعة، ويرفع من مستوى جودة التقارير، ويدعم الحوكمة المؤسسية، بما يسهم في تحسين الأداء الرقابي والإشرافي للجان المراجعة، كما يتضح أن هذا التوجه يعكس أحد الممارسات الحديثة في بيئة الأعمال، حيث يمثل الإسناد الخارجي أداة فاعلة في التغلب على التحديات المرتبطة بالموارد الداخلية المحدودة أو تضارب المصالح داخل الشركات.

ملخص النتائج:

أظهرت نتائج الدراسة أن إسناد مهام المراجعة الداخلية لمهنيين خارجيين يسهم بصورة واضحة في تعزيز كفاءة لجان المراجعة بالشركات المدرجة في سوق المال الليبي، فقد تبين أن درجة الكفاءة المهنية للطرف الخارجي لها دور جوهري في رفع مستوى جودة المراجعة ودعم كفاءة اللجان، بما يعكس أهمية الاعتماد على خبرات ومعارف متخصصة في المجال، كما أوضحت النتائج أن التزام المهني الخارجي ببذل العناية المهنية يسهم بشكل مباشر في زيادة موضوعية المراجعة وتقليل احتمالية وجود قصور أو انحياز في تقارير اللجان، وهو ما يعزز من مصداقية النتائج، إضافة إلى ذلك، فإن تطبيق معايير المراجعة الداخلية من قبل الطرف الخارجي ساهم في رفع درجة الانضباط المهني والالتزام بالمعايير المتعارف عليها، الأمر الذي انعكس إيجاباً على فعالية لجان المراجعة، وعند دمج هذه النتائج في إطار الفرضية الرئيسية، يتضح أن الاعتماد على مهنيين خارجيين في تقديم خدمات المراجعة الداخلية يؤدي إلى تحسين فعالية الرقابة والحوكمة المؤسسية بالشركات الليبية المدرجة، من خلال تعزيز الشفافية وتقوية الدور الرقابي للجان المراجعة، وتدلل هذه النتائج على أن الاستعانة بمهنيين خارجيين لا يعكس فقط معالجة لنقص الموارد أو ضعف الكفاءات الداخلية، بل يعد خياراً استراتيجياً لتحسين مستوى الرقابة والحوكمة وتعزيز ثقة المستثمرين وأصحاب المصلحة في مخرجات تلك الشركات.

النتائج والتوصيات

أولاً: النتائج

1. هناك تأثير معنوي إيجابي لإسناد مهام المراجعة الداخلية لمهنيين خارجيين على كفاءة لجان المراجعة بالشركات المدرجة في سوق المال الليبي.
2. الكفاءة المهنية للطرف الخارجي تمثل عنصرًا أساسيًا في دعم، وتحسين أداء لجان المراجعة.
3. التزام المهني الخارجي ببذل العناية المهنية يعزز من موضوعية وحيادية أعمال المراجعة.
4. تطبيق معايير المراجعة الداخلية من قبل الطرف الخارجي، يسهم في رفع مستوى الانضباط والالتزام بالمعايير المهنية المعترف بها.
5. الاعتماد على المهنيين الخارجيين يعزز الشفافية، ويقوي ممارسات الحوكمة المؤسسية داخل الشركات المدرجة.

ثانياً: التوصيات

1. تشجيع الشركات المدرجة في السوق الليبي على الاستعانة بمهنيين خارجيين مؤهلين لتنفيذ أعمال المراجعة الداخلية.
2. ضرورة التأكيد على معايير اختيار الطرف الخارجي بحيث تتضمن الكفاءة المهنية والخبرة المتخصصة.
3. تعزيز ثقافة الالتزام ببذل العناية المهنية كشرط أساسي في عقود إسناد المراجعة الداخلية.
4. إلزام المهنيين الخارجيين بتطبيق معايير المراجعة الداخلية الدولية بما يضمن جودة الأداء واستقلاليتهم.

5. دعم لجان المراجعة ببرامج تدريبية مشتركة مع المهنيين الخارجيين لتعزيز الفعالية وتبادل الخبرات.

6. العمل على تطوير الأطر التشريعية والرقابية في السوق الليبي، بما يضمن استقلالية وفعالية خدمات المراجعة الداخلية المسندة إلى أطراف خارجية.

قائمة المراجع

➤ المراجع العربية

أولاً- الكتب:

- 1- الحداد، علي أحمد، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، جامعة طرابلس، إدارة المطبوعات والنشر، 2012.
- 2- خلف عبد الله اللوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق، الطبعة الأولى، عمان، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، 2006.
- 3- السواح، نادر شعبان إبراهيم السواح، المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني، كلية التجارة، جامعة المنوفية، تخصص محاسبة، 2006.
- 4- الصبان، محمد سمير، عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية، الدار الجامعية، 2002.
- 5- عبد الفتاح محمد الصحن، سمير كامل، الرقابة والمراجعة الداخلية، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، دار الجامعة الجديدة للنشر، 2000.
- 6- عيديره، رائد محمد، المراجعة الداخلية، الطبعة الأولى، دار الجنادرية للنشر والتوزيع، 2010.
- 7- محمد سمير الصبان، محمد مصطفى سليمان، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، كلية الإدارة والتكنولوجيا، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004-2005.

ثانياً - الرسائل العلمية:

- 1- أبو هديمة، علي محمد، تكليف المراجع الخارجي بوظائف المراجعة الداخلية، جامعة قاريونس، أكاديمية الدراسات العليا، مدرسة العلوم الإدارية والمالية، قسم المحاسبة، 2007.
- 2- أحمد حابي، العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجزائر، جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، 2014-2015.
- 3- أحمد محمد غنيم الرشيدى، مدى توافر شروط الاستقلالية لمدققي الحسابات الخارجيين في دولة الكويت، كلية الأعمال، قسم المحاسبة، المملكة الأردنية الهاشمية، 2011-2012.
- 4- إحميدة، رضا محمد، العوامل المفسرة لضعف دور لجان المراجعة في الحد من الفساد الإداري والمالي، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الزاوية، كلية الاقتصاد، قسم المحاسبة، 2014.
- 5- الشيخية، أمال سعد، الجلاوي، بثينة جمعة، دور لجنة المراجعة في ظل تفعيل المراجعة الداخلية للحد من الفساد المالي في ظل الحوكمة، جامعة بنغازي، كلية الاقتصاد، 2019.
- 6- الشيخى، الجطلاوي، دور لجنة المراجعة في تفعيل المراجعة الداخلية للحد من الفساد المالي في ظل الحوكمة، مجلة العلوم والدراسات الإنسانية، كلية الآداب والعلوم بالمرج، جامعة بنغازي، ليبيا، 2019.
- 7- بدر، عصام علي فرج بدر، أثر الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة السعودية، المجلة العلمية لقطاع كليات التجارة، جامعة الأزهر، مصر، 2019.

- 8- جاسم، فاطمة، عبد الرضا، حسن، أثر التعاقد الخارجي لوظيفة التدقيق الداخلي على جودة التدقيق الخارجي، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة البصرة، العراق، 2018.
- 9- جرمان، أيمن، دور لجان المراجعة في تحسين جودة المعلومات المالية، جامعة العربي بن مهيدي، أبو البواقي، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، 2017.
- 10- جمانة محمد محفوظ، دور الاستعانة بالمصادر الخارجية في تحسين أداء المنظمات الحكومية، جامعة تشرين، كلية الاقتصاد، قسم إدارة الأعمال، 2013-2014.
- 11- خالد محمد علي، سمر، تأثير الإسناد الخارجي لمهام وظائف المراجعة الداخلية على جودة المراجعة، جامعة عين شمس، كلية التجارة، قسم المحاسبة والمراجعة، مصر، 2016.
- 12- الرحيلي، عوض بن سلامة، لجان المراجعة كأحد دعائم حوكمة الشركات، حالة السعودية، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، الاقتصاد والإدارة، العدد (1)، 2008.
- 13- الصوص، إباد سعيد محمود، مدى فاعلية دور لجان المراجعة في دعم آليات التدقيق الداخلي والخارجي، الجامعة الإسلامية، غزة، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، 2012.
- 14- صيدون، مصطفى الهاشمي، مدى تطبيق معايير المراجعة الداخلية في الشركات المخصصة في ليبيا، الأكاديمية الليبية، طرابلس، مدرسة العلوم الإدارية والمالية، قسم المحاسبة، 2012.
- 15- عبد الله، انتصار حسين علي، لجان المراجعة في ظل حوكمة الشركات وأثرها على جودة التقارير المالية، جامعة الرباط الوطني، 2016.

- 16- عبد السلام سليمان قاسم الأهدل، العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية، دراسة نظرية ميدانية، جامعة الحديدة، كلية التجارة، قسم المحاسبة والمراجعة، 2008.
- 17- زايد، عصام مصطفى، تقييم أداء المراجعة الداخلية في شركات التأمين الليبية قياساً بمتطلبات المعايير الدولية للمراجعة الداخلية، جامعة الزاوية، كلية الاقتصاد، قسم المحاسبة، 2014-2015.
- 18- عطية، فاطمة نصر فرج، علاقة لجان المراجعة بالحد من ممارسات إدارة الأرباح بالمصارف التجارية الليبية، جامعة بنغازي، كلية الاقتصاد، 2018.
- 19- غومة، أنس، أثر إسناد مهام المراجعة الداخلية لمهنيين خارجيين على جودة محتوى التقارير المالية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الزاوية، كلية الاقتصاد، قسم المحاسبة، ليبيا، 2022.
- 20- كاروس، أحمد، تصميم إدارة للمراجعة الداخلية أداة لتحسين أداء وفعالية المؤسسة، جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، 2010-2011.
- 21- أقجام، كوثر عمار، تقييم دور المراجع الداخلي في مواجهة أخطار أمن نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية، أكاديمية الدراسات العليا، مدرسة العلوم الإدارية والمالية، قسم المحاسبة، 2009-2010.
- 22- المعمري، نبيل سعيد عبده، تقديم خدمة مراجعة الأعمال الداخلية لتحسين الأداء الاستراتيجي وإضافة قيمة للمنشأة والعميل، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، 2011.

23- محمد، سيف الدين سالم، دور المراجعة الداخلية في تحسين الأداء بالوحدات الاقتصادية،

أكاديمية الدراسات العليا، مدرسة العلوم الإدارية والمالية، قسم المحاسبة، 2009.

24- النبشة، منصور علي منصور، دور لجان المراجعة في زيادة فعالية نظم الرقابة الداخلية،

أكاديمية الدراسات العليا، طرابلس، مدرسة العلوم الإدارية والمالية، قسم المحاسبة، 2010-

2011.

25- محروس، رمضان عارف رمضان، دور لجان المراجعة في تفعيل حوكمة الشركات، جامعة

جنوب الوادي، كلية التجارة، قسم المحاسبة، 2011.

26- الهبري، أمينة عمر موسى، التعاقد مع مراجع خارجي للقيام بمهام المراجعة الداخلية وجدوى

تطبيقية في المصارف التجارية الليبية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة بنغازي، كلية

الاقتصاد، ليبيا، 2012.

27- محمد، سيف الدين سالم، دور المراجعة الداخلية في تحسين الأداء بالوحدات الاقتصادية،

أكاديمية الدراسات العليا، مدرسة العلوم الإدارية والمالية، قسم المحاسبة، جامعة الفاتح،

2009.

ثالثاً- المجالات العلمية

1- ابتسام محمد صالح عبد الرحيم، الهادي إبراهيم، دور الإسناد الخارجي لأنشطة المراجعة

الداخلية في إدارة الربحية، مجلة العلوم الإنسانية والطبيعية، المجلد (3)، العدد (1)،

2022.

2- إسماعيل محمد النحوي، فاطمة يوسف الجمل، أثر جودة المراجعة الداخلية وآليات

حوكمة الشركات على تضيق فجوة توقعات المراجعة الداخلية، دراسة ميدانية في

الشركات الصناعية في مدينة مصراتة، مجلة العلوم الاقتصادية والسياسية، المجلد (22)، العدد (2)، 2025.

3- أشرف منصور، رؤية تحليلية انتقادية لأداء المراجع الخارجي كأحد مصادر حصول منشآت الأعمال على خدمات المراجعة الداخلية، مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة، بني سويف، 2007.

4- رمضان مراد محمود جاب الله، دور إدارة المراجعة الداخلية في تحسين جودة التقارير المالية، دراسة تطبيقية على الشركات المدرجة بالبورصة المصرية، مجلة الدراسات المالية والتجارية، العدد الثاني، 2022.

5- سعدون مفتاح محمد الضويلة، دور لجان المراجعة في تضيق فجوة التوقعات في المراجعة الداخلية، مجلة دراسات الاقتصاد والأعمال، كلية الاقتصاد والعلوم السياسية، جامعة الزيتونة، ليبيا، المجلد (11)، العدد (1)، 2024.

6- سوزان محمد أمين وآخرون، العوامل المؤثرة على استقلالية وموضوعية التدقيق الداخلي، دراسة ميدانية على واقع المؤسسات الحكومية في كرميان، مجلة جامعة التنمية البشرية، المجلد (3)، العدد (4)، 2017.

7- صالح ميلود الخلاط، عبد الحكيم محمد مصلي، دور لجان المراجعة في دعم كفاءة وفاعلية وظيفة المراجعة الداخلية في الشركات الليبية، مجلة الجامعة، العدد السادس عشر، المجلد الأول، 2014.

8- عبد الحكيم محمد مصلي وآخرون، دور لجنة المراجعة في دعم التكامل بين عمل المراجعين الخارجيين والمراجعين الداخليين لتعزيز حوكمة الشركات بالقطاع المصرفي

الليبي، كلية الاقتصاد والعلوم السياسية، جامعة مصراتة، المجلد (11)، العدد (2)،
2024.

9- عادل محمد اللافي، بشير علي البوسيفي، أثر التكامل بين المراجعة الخارجية والداخلية
للحد من ظاهرة الفساد المالي، العدد (21)، 2021.

10- عصام علي فرج بدر، أثر الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية في الحد من ممارسات
إدارة الأرباح، دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة السعودية، المجلة العلمية
لقطاع كليات التجارة، جامعة الأزهر، العدد الثاني والعشرون، 2019.

➤ المؤتمرات العلمية والهيئات المهنية:

1- د، محمد فرج الصفراني، الشيباني، الكردي " حوكمة لجنة المراجعة وأثرها في الحد من الفساد
المالي بمصرف الجمهورية " المؤتمر العلمي الدولي الثالث لكلية الاقتصاد والتجارة، 11-
12-نوفمبر 2019.

➤ المراجع الأجنبية:

1. Alqaraleh, M. H. (2025). Navigating Financial Clarity: The Impact of Internal Audit Outsourcing and Internal Auditor Experience on Financial Reporting Understandability. *Journal of Islamic Accounting and Business Research*, Vol. 17, No. 2, Emerald Publishing.
2. Ismail, A., Mohd-Saleh, N., & Yakob, R. (2022). Audit Committee Effectiveness, Internal Audit Function and Financial Reporting Lag: Evidence from Malaysia. *Asian Academy of Management Journal of Accounting and Finance*, Vol. 18, No. 2, Universiti Sains Malaysia.
3. Baatwah, S. R. (2020). Determinants of Outsourced Internal Audit Function: A Further Analysis. *Eurasian Business Review*, Vol. 10, Springer Nature.

4. Scarlata, A., et al. (2019). Internal Audit Outsourcing in Small Organizations: An Exploratory Study. *Journal of Small Business Strategy*, Vol. 29, No. 3.
5. Abdalla, A. A. A., Alodat, A. Y., Salleh, Z., & Al-Ahdal, W. M. (2025). The Effect of Audit Committee Effectiveness, Internal Audit Size and Outsourcing on Greenhouse Gas Emissions Disclosure. *International Journal of Disclosure and Governance*, Vol. 22, No. 4, pp. 1072–1087.
6. Abbott, L. J., Parker, S., & Peters, G. F. (2004)‘ Audit committee characteristics and restatements‘ *Auditing: A Journal of Practice & Theory*.
7. Alzeban, A., & Gwilliam, D. (2014)‘ Factors affecting the internal audit effectiveness: A survey of the Saudi public sector‘ *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*.
8. Arena, M., & Azzone, G. (2009)‘ Identifying organizational drivers of internal audit effectiveness‘ *International Journal of Auditing*.
9. Blair, M. (1996)‘ Ownership and Control: Rethinking Corporate Governance for the Twenty – First Century.
10. Caplan, D., Janvrin D. & Kurten Bach J. (2007), "Internal Audit Outsourcing: An Analysis of self – Regulation by the Accounting Profession “, *Research in Accounting Regulation*, Vol. 19, No. 1, P.6.
11. Fowzia, R., (2010), Co – operation between Internal and External Auditors: A Comparative Study on Nationalized and Foreign Banks in Bangladesh, *World Journal of Management*, Vol (2), No (2), P 22-35.
12. Krishnan, J. (2005)‘ Audit committee quality and internal control‘ *The Accounting Review*.
13. Mallin, C. (2010) *Corporate governance (third ed): Oxford University Press*‘ The UK.
14. Prawitt, D. F., Smith, J. L., & Wood, D. A. (2009)‘ Internal audit quality and earnings management‘ *The Accounting Review*

15. Ramasawmy, D., and Ramen, M., (2012), An Evaluation on How External Auditors can benefit from the good work relationship with Internal Auditors for Audit Assignments".

➤ المواقع الإلكترونية:

1- https://alat.journals.ekb.eg/article_218331.html

الملاحق



جامعة الزاوية
إدارة الدراسات العليا
كلية الاقتصاد - الزاوية
قسم المحاسبة

الأخ الكريم...، الأخت الكريمة...

تحية طيبة وبعد،

يسعدني أن أضع بين أيديكم هذه الاستبانة الخاصة بدراستي الموسومة بـ:

**أثر إسناد مهام المراجعة الداخلية لمهنيين خارجيين على كفاءة لجان المراجعة
دراسة ميدانية على الشركات المدرجة بسوق المال الليبي**

(من وجهة نظر طالبي الخدمة)

ألمي التكرم منكم بالإجابة على الأسئلة الواردة بها، وأتعهد لكم بأن أتعامل مع المعلومات

التي ستقدمونها بكل سرية، وأن تستخدم في أغراض البحث العلمي فقط.

شاكرين لكم حسن تعاونكم

الباحثة

صفاء عبد العزيز على عبد العزيز

معلومات عامة

- 1- اسم الشركة:
- 2- سنة التأسيس:
- 3- عنوان الشركة:

الجزء الأول

المعلومات الشخصية

- 1- المركز الوظيفي:
- 2- العمر:
- من 20 سنة إلى أقل من 30 سنة. من 30 سنة إلى أقل من 40 سنة.
- من 40 سنة إلى أقل من 50 سنة. من 50 سنة فأكثر.

- 3- المؤهل الأكاديمي:
- دكتوراه. ماجستير. بكالوريوس.
- دبلوم عالي. دبلوم متوسط. أخرى (تذكر).

- 4- التخصص:
- محاسبة. تمويل ومصارف. اقتصاد.
- قانون. إدارة أعمال. أخرى (تذكر).

- 5- عدد سنوات الخبرة:
- من (3) سنوات إلى أقل من (5) سنوات. من (5) سنوات إلى أقل من (10) سنوات.
- سنوات.

- من (10) سنوات إلى أقل من (15) سنة. من (15) سنة إلى أقل من (20) سنة.

من (20) سنة فأكثر.

الجزء الثاني

المتعلق بمتغيرات الدراسة

- تأثير استقلالية وموضوعية الطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية على كفاءة لجان المراجعة.

العبارات	لا أوافق بشدة	لا أوافق	أوافق	أوافق بشدة
1. لا تتدخل إدارة المؤسسة بفرض قيود على نطاق عملية المراجعة الداخلية للطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية.				
2. استقلالية الطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية تؤدي إلى تحسين موضوعية تقارير المراجعة، كما تساهم في تقليل تضارب المصالح داخل الشركة .				
3. استقلالية الطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية تؤدي إلى تقليل تضارب المصالح داخل الشركة .				
4. تحديد مسؤوليات الطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية وبالتالي يحافظ على درجة عالية من استقلاليته وموضوعيته.				
5. يوجد جدية في التعامل مع تقارير المراجعين (الطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية) الدورية.				
6. عند القيام بالإسناد الخارجي لمهام المراجعة الداخلية يتمكن المراجع من فحص أي سجلات أو دفاتر عند أداء المراجعة دون تدخل من إدارة المنشأة.				
7. يؤدي الحفاظ على استقلالية الطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية إلى زيادة الثقة في نتائج المراجعة.				
8. يتمتع (الطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية) بالاستقلال التنظيمي الذي يساعده في فحص أداء الإدارات الأخرى باستقلاليته وموضوعية.				
9. موضوعية الطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية تسهم في تحسين القرارات الإدارية .				

أوافق بشدة	أوافق	أوافق	لا أوافق	لا أوافق بشدة	العبارات
					10. قيام لجنة المراجعة بتغيير وتبديل مهام المراجعين الداخليين من وقت لآخر سيؤثر على زيادة كفاءة وفاعلية المراجعة الداخلية.
					11. عملية الإسناد الخارجي لمهام المراجعة الداخلية تمكن المراجع من إبداء رأيه في الأخطاء والانحرافات المكتشفة عند أداء المراجعة دون ضغوط من إدارة المنشأة.
					12. تساهم عملية الإسناد الخارجي لمهام المراجعة الداخلية في تحسين بيئة الرقابة الداخلية.
					13. تساهم عملية الإسناد الخارجي لمهام المراجعة الداخلية في تعزيز الامتثال للقوانين واللوائح .
					14. لا يتأثر الطرف المسند اليه مهام المراجعة الداخلية بعلاقاته الشخصية مع موظفي الشركة.

▪ تأثير الكفاءة المهنية للطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية على كفاءة لجان المراجعة:

أوافق بشدة	أوافق	إلى حد ما	لا أوافق	لا أوافق بشدة	الفقرة
					1. يتمتع الطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية بكفاءة عالية عند تنفيذ العمل المسند إليه.
					2. يساهم إسناد مهمة المراجعة الداخلية لمراجعين خارجيين بمستوى عال من الخبرة في تعزيز أداء مهام المراجعة الداخلية.
					3. التزام الطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية بمعايير المراجعة الداخلية ينعكس إيجابيًا على أداء الشركة .
					4. الخبرة الطويلة للطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية تعزز من دقة النتائج المالية .

الفقرة	لا أوافق بشدة	لا أوافق	إلى حد ما	أوافق بشدة
5. يهدف الطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية من دراسة نظام الرقابة الداخلية وتقييمه إلى تحديد مدى الثقة في هذا النظام والاعتماد عليه.				
6. يهدف الطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية من دراسة نظام الرقابة الداخلية الى إتمام عملية المراجعة في أقل وقت وأقل تكلفة ممكنة.				
7. تتحقق لجنة المراجعة من التأهيل العلمي للطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية ومعاونه، وسياسة التناوب الوظيفي فيما بينهم.				
8. قيام لجنة المراجعة بالأشراف على عملية التخطيط لأعمال الطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية، يؤثر على رفع كفاءة وفاعلية المراجعة الداخلية..				

▪ تأثير بذل العناية المهنية اللازمة من الطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية على كفاءة لجان المراجعة:

الفقرة	لا أوافق بشدة	لا أوافق	إلى حد ما	أوافق بشدة
1. العناية المهنية التي يبذلها الطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية تحسن من عملية اتخاذ القرار .				
2. يقوم الطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية بالتعرف على طبيعة نشاط الشركة ومدى تأثيره بالظروف الاقتصادية والتطورات التكنولوجية.				
3. يساهم إمام الطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية بالظروف الاقتصادية في تكوين حكمه الشخصي على مدى سلامة السياسات المحاسبية وعدالتها.				
4. يقوم الطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية بالتأكد من أن العمل قد تم تأديته وفقا لبرنامج المراجعة أو خطة عمل موضوعه مسبقًا.				

الفقرة	لا أوافق بشدة	لا أوافق	إلى حد ما	أوافق بشدة	أوافق بشدة
5. يقوم الطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية بالتخطيط لعملية المراجعة بشكل يمكن من خلاله التحكم في حدود مخاطر المراجعة، بحيث تكون مقبولة ومنخفضة.					
6. يقوم الطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية عند استخدام العينة الإحصائية في عملية المراجعة بمراعاة السحب العشوائي للعينة وعدم التحيز عند اختيارها وتحديد درجة الثقة المطلوبة لنجاحها.					
7. يوثق الطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية أعماله، بحيث تكون أوراق عمله متكاملة ومفصلة حتى يتمكن من فهم واستيعاب عملية المراجعة.					
8. يوثق الطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية، عملية التخطيط للمراجعة وطبيعة وتوقيت ومدى اختبارات المراجعة الواجب القيام بها والنتائج التي تم التوصل إليها.					

▪ تأثير الالتزام بتطبيق معايير المراجعة الداخلية من الطرف المسند إليه عملية المراجعة الداخلية على كفاءة لجان المراجعة

الفقرة	لا أوافق بشدة	لا أوافق	إلى حد ما	أوافق بشدة	أوافق بشدة
1. يقوم الطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية بالحصول على معلومات مسبقة تستخدم كأساس لعملية المراجعة.					
2. الامتثال للمعايير يساهم في تعزيز الحوكمة المؤسسية .					
3. الامتثال لمعايير المراجعة يعزز من ثقة المستثمرين .					
4. يتم فحص وتقييم خطة عمل المراجعة الداخلية للطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية من قبل لجنة المراجعة.					
5. اتباع الطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية لمعايير المراجعة الداخلية يساهم في رفع مستوى الشفافية.					

الفقرة	لا أوافق بشدة	لا أوافق	إلى حد ما	أوافق بشدة
6. التزام الطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية بمعايير المراجعة الداخلية يعزز الامتثال التنظيمي .				
7. التزام الطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية بمعايير المراجعة الداخلية يؤدي إلى تحسين جودة التقارير				
8. يقدم الطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية تقريراً دورياً للجنة المراجعة عن مدى تطابق أصول الشركة للسجلات والقوائم المالية التي قام بفحصها.				
9. يقوم الطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية بتزويد مجلس الإدارة والإدارة العليا بالتشخيصات والاقتراحات والاستشارات اللازمة.				
10. يوجد دليل مكتوب للسياسات والإجراءات المتبعة في إدارة المراجعة الداخلية كدليل لعمل للطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية.				
11. يتأكد الطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية من أن المستندات المستخدمة في المراجعة الداخلية مناسبة وكافية.				
12. تتضمن أنشطة المراجعة الداخلية التي يقوم بها الطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية متابعة التقيد بالقوانين واللوائح والتعليمات المنظمة للعمل.				
13. يوجد لدى العاملين بالشركة معلومات كافية ودليل عمل بإجراءات المراجعة الخاصة بأعمالهم.				
14. يقوم الطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية بتسجيل المعلومات المحاسبية التي تدعم الآراء التي توصل إليها لتعزيز تلك الآراء.				